



Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Quinta Câmara de Direito Público
(Antiga 16ª Câmara Cível)



Apelação n.º 0004496-75.2013.8.19.0046
Relator: Des. Mauro Dickstein
Apelante: AUTOPISTA FLUMINENSE S.A.
Apelado: MUNICÍPIO DE RIO BONITO
Origem: Juízo da 2ª Vara da Comarca de Rio Bonito
Juiz em 1º Grau: Dr. Pedro Amorim Gotlib Pilderwasser

ACÓRDÃO

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ANULATÓRIA. AUTOS DE INFRAÇÃO. MUNICÍPIO DE RIO BONITO. ISSQN. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO [MALHA RODOVIÁRIA]. TOMADORA DE SERVIÇOS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS. DEBATE. ARBITRAMENTOS. PARÂMETROS. EXAME. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. PARCIAL PROVIMENTO RECURSAL.

I. CASO EM EXAME

1. **O recurso.** Apelação interposta por concessionária de malha rodoviária federal contra sentença de improcedência do pedido por ela deduzido em demanda que objetiva a anulação de autos de infração por meio dos quais o Município de Rio Bonito aplicou-lhe multas e arbitrou-lhe imposto (ISSQN) sobre diversos serviços por ela tomados.

II. QUESTÕES EM DISCUSSÃO

2. Há 8 questões em discussão: (i) a possibilidade, à luz da congruência, de se desenvolverem linhas argumentativas divorciadas das razões iniciais; (ii) a validade da perícia contábil realizada sem ciência das partes sobre data e local de sua produção; (iii) a existência de vícios em auto de infração relativo ao descumprimento de obrigações acessórias; (iv) a validade dos arbitramentos de ISSQN levados a efeito, bem como (v) a validade dos respectivos parâmetros, à luz da (v.1) sujeição ativa e (v.2) passiva do tributo, consideradas as variadas espécies de serviços prestados; e (vi) a existência de ilegalidade na oficial atestação de omissão de receitas do pedágio da contribuinte.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. **Adstrição.** “O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte” (art. 141, CPC), pelo que “é vedado ao juiz proferir decisão de natureza diversa da pedida, bem como condenar a parte em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado” (art. 492, *caput*, CPC).

3.1. Mostram-se alheias à causa de pedir diversas linhas argumentativas suscitadas na apelação, notadamente a respeito da qualificação técnica da auditora fiscal, dos alegados erros materiais nas alíquotas e bases de cálculo consideradas pela fiscalização e da necessidade de abatimento das despesas com materiais no que concerne aos serviços de engenharia e congêneres, de modo que não se podem acolher.

4. **Produção da prova pericial.** Embora o Código de Processo Civil disponha que “as partes terão ciência da data e do local designados pelo juiz ou indicados pelo perito para ter início a produção da prova” (art. 474), a declaração da nulidade decorrente do descumprimento da regra não dispensa a demonstração do prejuízo, máxime se a parte tem amplo acesso à documentação acessada pelo *expert*. Jurisprudência.



4.1. À luz da persuasão racional, as conclusões periciais não de ser consideradas apenas na medida em que se ativerem à matéria puramente técnica (cf. art. 479, CPC), até porque “é vedado ao perito ultrapassar os limites de sua designação, bem como emitir opiniões pessoais que excedam o exame técnico ou científico do objeto da perícia” (art. 473, § 2º, CPC).

5. **Obrigações acessórias.** Se não se comprova qualquer nulidade relativa a auto que trata de infrações por descumprimento de obrigações acessórias, prevalece a presunção de sua legalidade.

6. **Arbitramento.** “Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial” (art. 148, CTN).

6.1. “A aferição indireta (arbitramento) representa técnica de constituição do crédito a que faz jus a Fazenda Pública, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa (REsp 1.464.752/RS).

6.2. Excepcionalidade do arbitramento que, portanto, impõe grave ônus argumentativo à Fazenda, que deve declinar motivos consistentes que a levam a dele se valer.

6.3. Espécie em que surge deficitária a motivação para o ato que, a rigor, arbitrou os próprios fatos geradores, por considerar suspeita a inexistência de recolhimentos em determinado período.

6.4. Independentemente da autopercepção fazendária a respeito de sua competência tributária, se notas fiscais existem, devem ser naturalmente utilizadas não para subsidiar ficções, mas como as próprias bases de cálculo dos impostos de que o ente se julga credor. Vício genético que se identifica.

6.5. “O arbitramento é remédio que viabiliza o lançamento, em face da inexistência de documentos ou da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar. Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de bases de cálculo, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita (mesmo falha ou imperfeita, porém retificável) ou documentação e seja correto em suas informações. Ao contrário. A Constituição Federal, no art. 145, § 1º, obriga à tributação de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo, segundo o princípio da realidade [...]. A Fazenda Pública costuma invocar o [art. 148] do Código Tributário Nacional para justificar não apenas a adoção de ficção de ocorrência de fatos geradores como também de bases de cálculo ou valores, o que é um grave erro [...]” (doutrina).

6.6. Afinal, “a respeito do art. 148 do CTN, o entendimento pacífico do STJ é no sentido de que o referido dispositivo é cabível quando, certa a ocorrência do fato gerador, o valor do bem, direito ou serviço registrado não mereça fé, ficando a Fazenda Pública, na hipótese, autorizada a arbitrá-lo” (AgInt no REsp 2.113.926/RS).

7. **Sujeição ativa.** “O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas [na própria lei]” (art. 3º, *caput*, LC n.º 116/03).

7.1. Entretanto, “considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas” (art. 4º, LC n.º 116/03).

7.2. Por isso, “para identificação do sujeito ativo da obrigação tributária em sede de ISSQN deve-se verificar se há unidade empresarial autônoma no local da prestação do serviço”, de maneira que, “inexistindo estabelecimento do prestador no local da prestação do serviço, deve-se ISSQN ao Município do local da empresa que efetivou a prestação” e, assim, “o mero deslocamento da mão de obra não seria apto a alterar a competência do ente tributante” (REsp 2.079.423/MG).

8. **Sujeição passiva.** Embora “contribuinte [seja] o prestador do serviço” (art. 5º, LC n.º 116/03), é certo que “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação” (art. 128, CTN), caso dos autos, já que, abstratamente, as concessionárias de serviços públicos podem ser responsáveis pelo imposto devido pelos respectivos prestadores (cf. CTM-RB).

8.1. Imprescindibilidade de aferição, para cada um dos serviços considerados no arbitramento fiscal, da adequação da sujeição ativa rio-bonitense, bem como da liceidade da designação da respectiva tomadora como responsável tributária.

9. **Fornecimento de mão de obra.** A título de exceção, o ISSQN é devido no local do estabelecimento do tomador da mão de obra (cf. art. 3º, XX, LC n.º 116/03), designado responsável tributário nessa hipótese (cf. art. 6º, § 2º, II, LC n.º 116/03).

9.1. Possibilidade abstrata de responsabilização tributária do tomador do serviço pela retenção do imposto que não prescinde de que seja ele prestado nos lindes do ente tributante, pois “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento” (art. 119, CTN).

9.2. Serviços prestados a estabelecimento do tomador situado em município diverso que não se prestam a embasar arbitramentos atinentes ao fornecimento de mão de obra,

assim como não podem ser validados parâmetros de arbitramentos inerentes a operações de circulação de mercadorias, estadualmente tributadas pelo ICMS.

10. Serviços de informática e de consultoria. Os serviços de informática “não figuram entre as exceções contidas no art. 3º da LC 116/2003, o que significa dizer que a eles seria aplicável a regra geral de competência territorial para a cobrança do ISS, ou seja, o imposto considera-se devido no local do estabelecimento do prestador” (AgRg nos EDcl no AREsp 392.416/MS), o que é igualmente válido aos serviços de consultoria.

10.1. Porque “o simples deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) para a prestação de serviços não impõe sujeição ativa à municipalidade de destino para a cobrança do tributo” (AgInt no REsp 2.130.115/SC), a tributação dos serviços tomados pela autora pressuporia a demonstração da situação do estabelecimento prestador em território rio-bonitense, ou seja, “um estabelecimento do contribuinte que configure uma unidade econômica ou profissional” (cf. AgInt no REsp 2.130.115/SC), o que não ocorreu.

10.2. Sem demonstração do estabelecimento prestador (n/t do art. 4º, LC n.º 116/03) localizado no ente, descabe a tributação do serviço prestado por pessoa jurídica dalhures; por conseguinte, não colhe o arbitramento que o considera, assim como não podem ser validados parâmetros de arbitramentos inerentes a operações de circulação de mercadorias, estadualmente tributadas pelo ICMS.

11. Serviços de engenharia e congêneres. Peculiaridade segundo a qual o princípio da adstrição impede o exame da tardia tese de necessidade de abatimento de despesas com materiais no arbitramento atinente a serviços de engenharia.

12. Omissão de receitas de pedágio. Se não há demonstração efetiva de qualquer ilegalidade, seja mediante documentação, seja mediante prova pericial a respeito da atestação de omissão parcial de receitas do pedágio pela autora na qualidade de contribuinte, não se vulnera a autuação nesse aspecto, cuja presunção de legalidade se preserva.

13. Desconstituição parcial de auto. Desconstituição parcial de um dos autos de infração que, pressupondo meros cálculos aritméticos, não compromete a higidez estrutural da exação no que sobejar às glosas.

IV. DISPOSITIVO

14. Recurso parcialmente provido: pedido parcialmente procedente.

14.1. Desconstituição parcial de um dos autos de infração.

14.2. Sucumbência recíproca, à luz do proveito econômico.

Dispositivos relevantes citados: CPC, arts. 86, *caput*; 82, § 2º; 141; 330, § 1º, I e III; 473, § 2º; 474; 479; 492, *caput*; CTN, arts. 119; 128; 148; LC n.º 116/03, arts. 3º, 4º, 5º, 6º, § 2º, II; CTMRB (LC MRB n.º 1.168/03), arts. 48, *caput*; 49, *caput*; 51, 144, § 1º; 145, XIII e § 3º; 145, II.



Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Quinta Câmara de Direito Público
(Antiga 16ª Câmara Cível)



Jurisprudência relevante citada: STJ, EREsp 1.121.718/SP, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Corte Especial, DJe 1/8/2012; REsp 1.464.752/RS, rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/4/2015; AgInt no REsp 2.113.926/RS, rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJEN 26/3/2025; REsp 2.079.423/MG, rel. Min. Teodoro Silva Santos, Segunda Turma, DJe 15/4/2024; AgInt no REsp 2.130.115/SC, rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 15/8/2024; AgRg nos EDcl no AREsp 392.416/MS, rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 6/4/2015; REsp 1.195.844/DF, rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 15/3/2011; AgInt nos EREsp 1.878.663/RJ, rel. Min. Og Fernandes, Primeira Seção, DJe 16/9/2021.

Doutrina relevante citada: GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*. v.1, 12ª ed. Saraiva, 1996; PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13ª. ed. Saraiva, 2022; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 6ª. ed. 2001, Forense; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20ª. ed., 2018; ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Direito dos Serviços Públicos*. 4ª ed. Forum, 2021.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Desembargadores que compõem a Quinta Câmara de Direito Público (antiga 16ª Câmara Cível) do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, na conformidade da certidão de julgamento, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Desembargador Relator.

Rio de Janeiro, na data do julgamento.

MAURO DICKSTEIN
Desembargador Relator



RELATÓRIO

Cuida-se de demanda por meio da qual Autopista Fluminense S.A., concessionária de malha rodoviária federal, objetiva a anulação de autos de infração por meio dos quais o Município de Rio Bonito aplicou-lhe multas e arbitrou-lhe imposto (ISSQN) sobre diversos serviços por ela tomados.

A **sentença** julgou improcedente o pedido, condenando a autora ao pagamento das custas e honorários de 10% sobre o valor da causa. Depois de negar a nulidade da prova técnica por falta de intimação nos termos do art. 474 do CPC, o sentenciante **afastou** a ilegalidade no lançamento por arbitramento, porque *“incontroverso que houve falha na configuração do sistema Gissonline, levando a prestações de informações inexatas ao fisco, o que autorizou o procedimento de fiscalização e a realização de lançamento por arbitramento”*, além de que *“do processo administrativo fiscal e do laudo pericial trazido aos autos se extrai que não foram apresentados documentos que comprovariam a regularidade das declarações e dos recolhimentos efetuados pela autora”* (fls. 3338).

Assinalando não haver *“vício na competência tributária do réu para cobrança de ISS referente aos serviços de informática, consultoria, manutenção em equipamentos eletrônicos ou comunicação corporativa, salvo se comprovado que tais serviços foram prestados em outros municípios”* (fls. 3339), **aduziu** que, *“na hipótese em concreto, concluiu a perita que ‘observada a alegação da parte autora de que os serviços não haviam sido prestados/realizados no Município de Rio Bonito, porém não houve documentação hábil que pudesse comprovar tal fato, como os contratos de prestação de serviços e demais documentos fiscais’* (fls. 3340), de modo que *“não comprovou a autora que parte do crédito tributário questionado decorreria de serviços prestados em outros municípios, o que afastaria a competência tributária do réu”* (fls. 3341).

Sob as premissas de inexistir *“ilegalidade no procedimento de arbitramento ou vício na competência tributária do réu”*, **analisou** *“se os parâmetros utilizados para quantificação da exação foram corretos”*. **Destacou**, então, que, *“de acordo com o laudo pericial, (i) a natureza dos serviços na relação jurídico-tributária entre autora e réu é de prestação de serviços com incidência do ISSQN, (ii) que o Município de Rio Bonito é o local da prestação dos mencionados serviços, tendo em vista não ter sido evidenciado à prestação em outros municípios, por conseguinte, (iii) de sua competência territorial, (iv) que a autora é o sujeito passivo nas relações tributárias em questão e (v) que os valores a título de ISSQN cobrados pelo Município estão em consonância com a Legislação de Regência da matéria analisada”* (fls. 3341). **Averbou** que *“a autora pretendeu, na impugnação ao laudo pericial, inovar na causa de pedir da presente ação, trazendo questionamentos fáticos sobre o auto de infração que não constaram da inicial, como suposta deficiência de fundamentação ou qualificação da auditora fiscal”* (fls. 3341).

Consignou, enfim, que “o ato administrativo é revestido de presunção de legitimidade e legalidade, de modo que caberia à autora comprovar a existência de irregularidades, o que não ocorreu na hipótese”, afinal, “como indicou a perita, não foi apresentada documentação hábil que pudesse comprovar as alegações da autora acerca das irregularidades apontadas, situação que corrobora o cabimento do procedimento de arbitramento realizado” (fls. 3341).

Em seu **recurso**, a **autora** argui a nulidade da perícia, por violação à regra de intimação constante do art. 474 do CPC e aponta inconsistências no laudo, já que “a idoneidade da constituição do crédito tributário inerente à cobrança do imposto sobre serviços (ISS) pressupõe necessariamente a análise dos autos de infrações” (fls. 3373). **Enfatiza** que “não poderia a ilustre perita mencionar que não lhe cabe ingressar na análise jurídica”, dado que “a presunção da qual se reveste a constituição do crédito tributário por arbitramento, como foi o caso, enseja a necessidade da conjugação de três elementos: a) a comprovação do fato presuntivo, b) a demonstração do nexo lógico fato presuntivo/fato presumido e c) a comprovação da reiteração do fenômeno fato presuntivo/fato presumido” (fls. 3374). **Argui** a nulidade do ato administrativo, à luz dos princípios da legalidade e da motivação, porquanto a perita não analisou o “fato da auditora fiscal do Município de Rio Bonito (apelado) não indicar qual legislação na qual amparou e utilizou para infracionar o ato principal apurado (ausência de retenção do ISS), versando apenas sobre a legislação do acessório (ausência retenção na fonte e escrita fiscal)” (fls. 3377).

Depois de apontar deficiências na formação acadêmica da fiscal, a **apelante destaca** que ela “adotou a base de cálculo equivocada e também aplicou a alíquota errada” (fls. 3383), esmiuçando, em seguida, o argumento. **Aponta** erro mais grave no que diz com serviços de engenharia e congêneres, já que a fiscal teria considerado “o valor da receita arbitrada como tributo devido” (fls. 3398). **Pondera** que a fiscal “proporcionalizou sua receita total arbitrada por 6,5046%”, correspondente à “participação territorial do município de Rio Bonito na malha da concessionária apelante”, procedimento “adequado e correto na medida em que atende ao § 2º do artigo 3º LC 116/2003, entretanto, deveria ser usado para apuração de todos os grupos de serviços e não só o grupo de Engenharia” (fls. 3396).

Em seguida, a **recorrente sublinha** a existência de duas prestadoras de serviço estabelecidas no Município de Rio Bonito, circunstância que, segundo fundamentação da fiscalização, não ensejaria dever de retenção do tributo. Aludindo a resposta a quesito formulado, **insiste** na necessidade de proporcionalização do ISS à extensão do município, na forma do art. 7º, § 1º, da LC n.º 116/03. Contestando a afirmação da fiscal de que os serviços de engenharia não admitiriam abatimento de materiais, invoca tanto o laudo pericial quanto a lei nacional de regência (art. 7º, § 2º, LC n.º 116/03). Em seguida, **salienta** que a perita não respondeu às indagações técnicas formuladas, repete questionamentos à formação da fiscal e à higidez do auto de infração e argumenta que “a Lei Complementar n.º 116/2003 e o Código

*Tributário de Rio Bonito não dispõem de norma expressa e transparente da obrigação de reter o ISS na fonte e posteriormente pagar à Prefeitura de Rio Bonito o ISS sobre as atividades informática e consultoria” (fls. 3414). Refutando o fundamento da perita sobre a carência de dados que deveriam ter sido por ela fornecidos, **frisa** que “os erros nos cálculos matemáticos verificados no Auto de Infração independem da análise de qualquer documentação [...], e, além do mais, foram amparados em documentos elaborados pela própria ‘auditora’ fiscal [...], os quais foram inseridos na impugnação ao laudo para facilitar a identificação dos erros matemáticos quanto aos valores e corretas alíquotas, e especificados detalhadamente para cada um dos grupos de serviços” (fls. 3415).*

Por fim, a **apelante aduz** que “a metodologia inadequada do município apelado, no montante de R\$ 1.384.507,38, violou, ainda, os princípios constitucionais da legalidade tributária e da segurança jurídica” (fls. 3421), inclusive porque o ente “fundamentou sua pretensão tributária exclusivamente em presunções e estimativas, sem produzir sequer um elemento probatório que demonstre objetivamente ter efetivamente ocorrido a prestação de serviços dentro de seus limites territoriais” (fls. 3423), além de ser a “responsabilidade do tomador situação excepcional que demanda previsão legal expressa e inequívoca” (fls. 3423). **Requer** a decretação da nulidade da perícia ou a reforma da sentença, mediante declaração de nulidade dos autos de infração e, subsidiariamente, a declaração de incompetência territorial do Município de Rio Bonito para exigir o ISSQN atinentes aos grupos de serviços especificados, bem como a ordem para que as cobranças sejam proporcionais, ou, ainda, que os lançamentos sejam reduzidos a R\$ 873.735,85 (fls. 3428).

Em **contrarrazões**, o **ente público**, prestigiando o *decisum*, **defende** a validade do laudo pericial, por ter concluído que “a natureza dos serviços em questão implica a incidência do ISSQN; o Município de Rio Bonito foi o local da prestação e, portanto, detém a competência territorial; a autora (apelante) é o sujeito passivo nas relações tributárias; os valores a título de ISSQN cobrados pelo Município estão em consonância com a legislação de regência da matéria analisada” (fls. 3741). **Sublinha** que o laudo “foi taxativo ao justificar a impossibilidade de aferir a correção dos cálculos do arbitramento, justamente pela ausência de apresentação de documentação completa por parte da autora/apelante”, mesmo porque “a constituição do crédito por arbitramento (aferição indireta) é utilizada justamente porque a Autora apresentou a escrituração de forma incompleta e omitiu lançamentos” (fls. 3472). Sobre a proporcionalização, **argumenta**, *in verbis*: “o Município/apelado deve defender que a proporcionalização correta depende de documentos que, conforme a própria perícia atestou, não foram apresentados integralmente pela apelante” (fls. 3473). E, a respeito do aventado conflito entre a LC n.º 116/03 e o Código Tributário Municipal, **aduz** que “o Município agiu em conformidade com sua legislação municipal (CTMRB)” (fls. 3473). O apelado **acrescenta** que a perícia respalda a sentença, “não cabendo ao Tribunal, em sede de *contrarrazões*, anular a decisão apenas com base nas alegações de contradições parciais da prova técnica que não alteraram o resultado final da perícia” (fls. 3473).



Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Quinta Câmara de Direito Público
(Antiga 16ª Câmara Cível)



A Procuradoria de Justiça não identificou motivos para sua intervenção (fls. 3490).

É o relatório.

VOTO

Recurso tempestivo, presentes os demais pressupostos de admissibilidade, dele se conhece.

OS AUTOS
DE INFRAÇÃO

A demanda combate dois autos de infração (fls. 89-90 eJUD | fls. originários 89-90):

ESTADO DO RIO DE JANEIRO PREFEITURA MUNICIPAL DE RIO BONITO Secretaria Municipal de Fazenda		AUTO DE INFRAÇÃO Nº 000702 SÉRIE B	
Firma ou Razão Social	AUTOTISTA FOMINENSE S/A		
Nº de Inscrição	87311		
Endereço	Nº	Complemento	
R. ADRIA BR 101 KM 252			
Bairro / Distrito	SAMBRE		
Telefone			
Número de Inscrição	SME		
Atividade			
RELATO A EMPRESA NÃO EXISTENTE NO FOLIO RESUMENAL FAR 108 SERVIÇOS FOMINENSES/CONSTRUTORA CIVIL E CONSTRUTORA CIVIL, NO PERÍODO DE 03/05/08 À 08/09/2008, e 01/03/04 a 01/03/09, INSCRIÇÃO Nº 323, INCISOS II, III E IV, E "E" RESOLUÇÃO Nº 01/2008, ART. 13 § 3º O NÃO EXISTÊNCIA NO FOLIO RESUMENAL NA SEÇÃO QUO CONTRAQUINTE PERÍODO, 03/2008 A 08/2009, NÃO EXISTÊNCIA NO FOLIO RESUMENAL DOS SERVIÇOS DA CONSTRUÇÃO N/A PERÍODO 02 A 01/2009, NÃO EXISTÊNCIA NA TABELAÇÃO NO PERÍODO 03/2008 A 01/2009, COM ISSO, LITR GIV, TAMBÉM O REC. 226/2007, ART. 6, § 2º, CONTRA TE HÁ O FOLIO DE 20/2007, EM FOLIO INSCRIÇÃO, COM FOLIO ART. 367, INCISO III, ALÍNEA IV. A INSCRIÇÃO INSCRIÇÃO NA INSCRIÇÃO EM LITRA ADVA, VIDE ART. 571 DO CTMRS. TODOS 5876/10.			
INFRIGÊNCIA	Espécie	Crédito Tributário	
DEC 220/07; DEC. 817/2003			
SANÇÃO	ART. 323 INCISOS II, III E IV, E "E"		
	UFERS		
TOTAIS	13.000 UFERS		
Prazo para recursos - 30 dias			
Obs.: Na data do pagamento os valores acima serão corrigidos com acréscimos legais			

ESTADO DO RIO DE JANEIRO PREFEITURA MUNICIPAL DE RIO BONITO Secretaria Municipal de Fazenda		AUTO DE INFRAÇÃO Nº 000703 SÉRIE B	
Firma ou Razão Social	AUTOTISTA FOMINENSE S/A		
Nº de Inscrição	87311		
Endereço	Nº	Complemento	
R. ADRIA BR 101 KM 252			
Bairro / Distrito	SAMBRE		
Telefone			
Número de Inscrição	SME		
Atividade			
RELATO A EMPRESA ESTÁ SENDO AUTOTISTA POR NÃO FAZER A DEVIDA RETENÇÃO ISS. QUANDO A SEDE ADMINISTRATIVA ENCONTRA-SE NA MUNICIPAIDADE, COMO TANTO AS SETORES DAS ATIVIDADES DE INTERMEDIARIAÇÃO, CONSTRUÇÃO FORNECEDOR DE MÃO DE OBRA E ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, SENDO ESTE ÚLTIMO NA TABELAÇÃO, TENDENDO AO MUNICÍPIO DE RIO BONITO, SOBRE ATIVIDADE POR NÃO DE DIFER DA VALORES DEVIDADOS, TÃO SE DE FISCALIZAÇÃO DESCRITOS NOS LIVROS DIÁRIO NA ANO DE 2009. DIANTE DA FOLIO INSCRIÇÃO GIV DA ART. 324 INCISOS II, ALÍNEA II E INCISO III ALÍNEA E, ART. 324 INCISOS II, ALÍNEA II E INCISO D HÁ O FOLIO DE 20/2007, EM FOLIO INSCRIÇÃO, COM FOLIO ART. 367, INCISO III, ALÍNEA IV. A INSCRIÇÃO INSCRIÇÃO NA INSCRIÇÃO EM LITRA ADVA, VIDE ART. 571 DO CTMRS.			
INFRIGÊNCIA	Espécie	Crédito Tributário	
ART. 324, I, II, III, E			
SANÇÃO	M/JA		
	UFERS		
TOTAIS	750.244,81 UFERS		
Prazo para recursos - 30 dias			
Obs.: Na data do pagamento os valores acima serão corrigidos com acréscimos legais			

Ambos foram lavrados após serem encontradas, pela Administração tributária, irregularidades de escrituração e débitos fiscais no período de 03/2008 a 05/2009, em processo deflagrado para a fiscalização “das receitas acessórias, receitas de pedágio e retenções sob



serviços tomados diversos e construção civil” (fls. 78 eJUD | fls. 78 originários).

AS SUBSUNÇÕES

Perceba-se que o auto de infração n.º 702 trata fundamentalmente do descumprimento de *obrigações acessórias*, pelo que foi a apelante sancionada nos termos do art. 323, II, *b*, e III, *e*, do CTM:

CTM (LC MRB n.º 1.168/03)

Art. 323. Com base no inciso I, do artigo anterior desta lei, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

II - de 200 UFIRs:

[...]

b) por deixar de escriturar os livros fiscais na forma e prazos regulamentares;

[...]

III - de 300 UFIRs:

[...]

e) por registrar indevidamente documento que gere dedução da base de cálculo do imposto;

[...]

Eis as infrações identificadas (fls. 79 eJUD | fls. 79 originários):

1) Encerramento fora do prazo legal dos serviços tomados (s/construção civil) – Período: 03, 05, 06, 08, 09 e 10/2008; na inscrição municipal n° 87285 e os Períodos 01,03,04 e 05/2009 na IM 87311.

2) Deixar de escriturar na forma regulamentar os serviços tomados (diversos e construção civil) – Período: 03/2008 a 05/2009;

3) Omissão parcial de receita de pedágio – Período: 02 a 05/2009;

4) Efetuar ajustes de escrituração e recolhimento de ISSQN, após recebimento do Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF n° 007/2010, referente a períodos compreendidos na fiscalização;

Já o auto de infração n.º 703 diz com a *ausência de retenção* do tributo na qualidade de tomadora de serviços de informática, consultoria, fornecimento de mão de obra e engenharia (e congêneres), a atrair as sanções do art. 324, I, *a*, e III, *e*, do CTM:

CTM (LC MRB n.º 1.168/03)

Art. 324. Com base no inciso II, do artigo pré-anterior desta Lei, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 100% (cem por cento) do valor do tributo omitido, corrigido monetariamente, por infração:

a) por escriturar os livros fiscais com dolo, má-fé, fraude ou simulação

- [...]
III – por atraso nos prazos fixados para pagamento de tributos;
[...]
e) mais de 120 (cento e vinte) dias de atraso 20% (vinte por cento), sobre o valor do tributo;
[...]

Segundo o relatório da fiscalização, o arbitramento do imposto obedeceu ao art. 343, I, *b*, e 346 do CTM:

CTM (LC MRB n.º 1.168/03)

Art. 343. A Autoridade Fiscal arbitrar, sem prejuízo das penalidades cabíveis, a base de cálculo, quando:

I – quanto ao ISSQN:

[...]

b) os registros fiscais ou contábeis, bem como as declarações ou documentos exibidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro obrigado, por serem insuficientes, omissos, inverossímeis ou falsos, não merecerem fé;

Art. 346. O arbitramento:

I - referir-se-á, exclusivamente, aos fatos atinentes ao período em que se verificarem as ocorrências;

II - deduzirá os pagamentos efetuados no período;

III - será fixado mediante relatório da Autoridade Fiscal, homologado pela chefia imediata;

IV - com os acréscimos legais, será exigido através de Auto de Infração e Termo de Intimação - ATI;

V - cessará os seus efeitos, quando o contribuinte, de forma satisfatória, a critério do fisco, sanar as irregularidades que deram origem ao procedimento.

**AS CAUSAS
DE PEDIR**

Estabelecidos os fatos e normas subjacentes à demanda, analisem-se as *causas de pedir*, que se concentram e se desenvolvem sobre os pontos seguintes:

- a)** Quanto aos serviços de informática: defende a autora que “*a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS desse tipo de serviço é a do local do estabelecimento do prestador dos serviços*” (cf. arts. 3º e 4º, LC n.º 116/03) (fls. 11 eJUD | fls. 11 originários). Ela pormenoriza as circunstâncias fático-jurídicas em relação a cada prestador:
- i.** *Sathya*: alega só ter fornecido materiais, sem prestação de serviços.
 - ii.** *Totvs*: informa que licença de uso de *software* não seria serviço.

pelo que não houve retenção tributária.

- iii. *Paio*: alega só ter fornecido materiais, sem prestação de serviços.
- iv. *Temporal*: informa ser optante do Simples, pelo que não houve retenção tributária.

b) Quanto aos serviços de consultoria: alega falta de indicação de *base legal* para justificar a retenção e recolhimento dos impostos atinentes aos serviços prestados pelas empresas listadas (cf. fls. 13 eJUD | fls. 13 originários). Ela pormenoriza as circunstâncias fático-jurídicas em relação a cada prestador:

- i. *Comap*: alega (i) inexistir previsão legal de retenção tributária, além de (ii) os serviços não terem sido integralmente prestados em Rio Bonito, razão pela qual os tributos não seriam a ele exclusivamente devidos apenas em função da localização de sua sede administrativa.
- ii. *Pullin e Silveira*: alega ter apenas elaborado projetos, o que se ultimou no estabelecimento do prestador.
- iii. *AGBR*: alega ter prestado serviços de recrutamento e seleção de colaboradores, que (i) não ensejam retenção tributária por não serem excetados pela lei (cf. item 17.04 da lista legal), além de (ii) os serviços terem sido prestados no estabelecimento do prestador, razão pela qual os tributos não seriam devidos apenas em função da localização da sede administrativa da autora.
- iv. *Tesc*: alega ter prestado serviços de manutenção em equipamentos eletrônicos ao longo da rodovia, mediante recolhimento de ISSQN para cada município correspondente, e frisa descaber, nessa hipótese, o cálculo do tributo por proporcionalidade, aplicável apenas às receitas de pedágio.
- v. *Andreoli*: informa ser contratada, em São Paulo, pela *holding* OHL Brasil para prestar serviços de comunicação corporativa a todas as concessionárias do grupo (cf. item 17.06 da lista legal), com os serviços prestados no estabelecimento do prestador, razão pela qual os tributos não seriam devidos apenas em razão da localização da sede administrativa da autora (cf. art. 48, CTM).

c) Quanto aos serviços de fornecimento de mão de obra, analisa-os em referência

a cada prestador:

- i. *M&M*: alega a correção dos recolhimentos, pelo que descabido o arbitramento.
 - ii. *Gelre*: alega a correção das retenções pertinentes aos serviços exclusivamente prestados no Município de Rio Bonito, inclusive enfatiza o valor correto de uma nota fiscal (R\$ 6.951,66, não R\$ 10.749,68, referente à NF n.º 414), pelo que descabido o arbitramento.
 - iii. *Forte São Mateus*: alega a única prestação de serviço em município diverso, em favor do qual o tributo foi retido e recolhido, pelo que descabido o arbitramento.
 - iv. *Masistel*: alega só ter fornecido materiais, sem prestação de serviços, pelo que descabido o arbitramento.
 - v. *Favale*: alega ter apenas elaborado projetos – sem fornecimento de mão de obra –, o que se ultimou no estabelecimento do prestador, sem dever de retenção (cf. item 7.03 da lista legal), mesmo porque os tributos não seriam devidos apenas em razão da localização da sede administrativa da autora.
- d) Quanto aos serviços de engenharia e congêneres: afirma que a defesa administrativa foi acolhida pelo Secretário de Fazenda.
- e) Quanto ao cálculo a menor no Sistema GissOnline: alega ter sido constatada falha na configuração, mas nega “*intenção de se ausentar frente às suas obrigações para com o fisco*” (fls. 24 eJUD | fls. 24 originários).
- f) Quanto às receitas de pedágio: (i) nega as diferenças na escrituração do sistema GissOnline e na escrituração contábil e afirma que (ii) os recolhimentos são maiores que o exposto pela fiscalização, além de ser (iii) inexistente a receita por esta considerada, mesmo porque as contabilizações consideram o momento do fato gerador (passagem do veículo), ainda que os recursos de pedágios eletrônicos só ingressem posteriormente.

A ADSTRIÇÃO

À luz do princípio da adstrição, estabelece a lei que “o juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte” (art. 141, CPC), pelo que “é vedado ao juiz proferir

decisão de natureza diversa da pedida, bem como condenar a parte em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado” (art. 492, caput, CPC).

A autora, em sua inicial, combateu os arbitramentos constantes das autuações atinentes aos serviços de informática, de consultoria, e de fornecimento de mão de obra, bem como as discrepâncias encontradas no sistema GissOnline e na declaração das receitas de pedágio. Parte substancial de sua argumentação girou em torno da competência tributária rio-bonitense e do seu dever de retenção do imposto na qualidade de tomadora dos serviços.

Lembre-se, por oportuno, da definição teórica de *causa petendi*:

O Código de Processo Civil, em seu art. 282, III [art. 319, III, CPC/2015], estabelece como requisitos da petição inicial ‘o fato e os fundamentos jurídicos do pedido’. Isto quer dizer que, no direito processual brasileiro, a causa de pedir é constituída do elemento fático e da qualificação jurídica que deles decorre, abrangendo, portanto, a causa petendi próxima e a causa petendi remota. A causa de pedir próxima são os fundamentos jurídicos que justificam o pedido, e a causa de pedir remota são os fatos constitutivos. Adotou, portanto, o Código a teoria da substanciación quanto à causa de pedir, exigindo a descrição dos fatos dos quais decorre a relação de direito para a propositura da ação; contrapõe-se à teoria da individualização, segundo a qual bastaria a afirmação da relação jurídica fundamentadora do pedido para a caracterização da ação.

(GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*. v.1, 12ª ed. Saraiva, 1996, p. 91).

Nessa quadra, mostram-se, desde já, alheias à causa de pedir diversas linhas argumentativas suscitadas *na apelação*, notadamente a respeito da qualificação técnica da auditora fiscal, dos alegados erros materiais nas alíquotas e bases de cálculo consideradas pela fiscalização e da necessidade de abatimento das despesas com materiais no arbitramento concernente aos serviços de engenharia e congêneres.

O juízo também identificou alguma evolução na causa de pedir, exemplificando (fls. 3341):

Sentença

Nesse ponto, importante consignar que a autora pretendeu, na impugnação ao laudo pericial, inovar na causa de pedir da presente ação, trazendo questionamentos fáticos sobre o auto de infração que não constaram da inicial, como suposta deficiência de fundamentação ou qualificação da auditora fiscal.

Nessa linha, importante rememorar que o art. 329 do CPC apenas permite a alteração da causa de até a citação, independentemente da concordância do réu, ou até o saneamento do processo, desde que com consentimento do demandado.

Deste modo, impossível a inclusão de novos fundamentos de fato para anulação do crédito tributário após a realização da prova pericial.

O PERCURSO PROCESSUAL

A primeira sentença prolatada julgou improcedente o pedido, com base nestes fundamentos (fls. 318-319 eJUD | fls. 298-299 originários):

1ª Sentença

Assiste, de fato, razão ao Município. Esclareça-se que a presente ação não visa a encontrar o valor de impostos devidos, mas de examinar se é correta a atitude do Município em negar a certidão negativa de débitos fiscais. De fato, o autor, conforme alegado, não efetuou sua escrituração de forma correta a fim de o Município poder fiscalizar corretamente os serviços que foram efetivamente prestados no Município. Sem o cumprimento de tal obrigação fiscal acessória, a própria fiscalização pode arbitrar o débito, como o fez. Note-se que a alegação de que vários dos serviços sobre os quais foi calculado o ISS foram prestados em outro Município não dispensa o autor de declará-los, a fim de contribuir com a fiscalização. Da mesma forma, deve declarar também, para fins de ajudar a fiscalização, o fornecimento de materiais junto com os serviços.

Mas o autor não escriturou tais serviços a fim de que o Município pudesse aferir o cálculo do imposto, descumprimento obrigação tributária acessória e dificultando a fiscalização.
[...]

O *decisum* foi, porém, anulado, a fim de que se aprofundasse a instrução (cf. fls. 366).

Eis, então, a conclusão da perícia realizada (fls. 713 eJUD):

Perícia

Por fim, concluímos que (i) a natureza dos serviços na relação jurídico-tributária entre AUTORA e RÉU é de prestação de serviços com incidência do ISSQN, (ii) que o Município de Rio Bonito é o local da prestação dos mencionados serviços, tendo em vista não ter sido evidenciado à prestação em outros municípios, por conseguinte, (iii) de sua competência territorial, (iv) que a AUTORA é o sujeito passivo nas relações tributárias em questão e (v) que os valores a título de ISSQN cobrados pelo Município estão em consonância com a Legislação de Regência da matéria analisada.

A perícia destacou que, segundo o Código Tributário local, “o *sujeito passivo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é a pessoa física ou jurídica prestadora do serviço*” (art. 51) e que “[se] considera estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as

denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas” (art. 49). Acresceu que, segundo a mesma lei, “as entidades públicas ou privadas, ainda que isentas do imposto ou dele imunes, são responsáveis pelo imposto incidente sobre o preço dos serviços de diversões públicas, prestados em locais de que sejam proprietárias, administradoras ou possuidoras a qualquer título”, responsabilidade que “será satisfeita mediante o pagamento do imposto retido das pessoas físicas ou jurídicas, com fulcro no preço do serviço prestado, sendo aplicada a alíquota correspondente à atividade exercida” (art. 81, parágrafo único).

Isso fez a perita concluir que, “quando o prestador dos serviços esteja estabelecido em município diverso do município do tomador, este, segundo a Norma Municipal, tem a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ISS devido” (fls. 692 eJUD).

Ela sublinhou que a não apresentação de documentos pela autora prejudicou o exame de suas alegações (fls. 693 eJUD):

Perícia

5.13. Embora solicitados, não foram apresentados pela AUTORA os contratos firmados entre a Autopista e as empresas prestadoras de serviços, sendo justificada a falta dos referidos documentos no e-mail no Anexo 1, onde a parte autora informa que os referidos contratos não foram localizados em virtude de grave problema na rede da Autopista que acarretou a perda de inúmeros documentos. Esse não atendimento aos contratos requeridos impossibilitou que esta Perícia realizasse a verificação da alegação feita pela parte Autora (Inicial fl. 4), conforme extraído dos autos abaixo, de que alguns serviços haviam sido realizados em outros Municípios que fazem parte da Concessão.

Adiante, reafirmou (fls. 711-712 eJUD):

Perícia

8.1. Foi observada a alegação da parte Autora de que os serviços não haviam sido prestados/realizados no Município de Rio Bonito, porém não houve documentação hábil que pudesse comprovar tal fato, como os contratos de prestação de serviços e demais documentos fiscais (vide detalhes nos itens 5.13 a 5.16 do Laudo).

[...]

8.13. A falta de documentação, como notas fiscais e contratos de prestação de serviços, inviabilizou a apuração dos serviços prestados e a verificação de seus respectivos locais de prestação, além da falta da retenção e pagamento do ISSQN não evidenciadas no Livro Razão. Por isso, a Autoridade Fiscal optou pelo arbitramento, tendo como fundamentação os artigos 343 e 346 do Código Tributário Municipal de Rio Bonito (Itens 7.9 e 7.10 do Laudo). E com isso, os responsáveis tributários estão obrigados ao recolhimento do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.



Feito o breve panorama dos autos, analisem-se os fundamentos do apelo.

A HIGIDEZ DA PERÍCIA

A aventada nulidade da prova técnica não existe.

Embora o Código de Processo Civil preveja que “*as partes terão ciência da data e do local designados pelo juiz ou indicados pelo perito para ter início a produção da prova*” (art. 474), a declaração da nulidade decorrente do descumprimento da regra não dispensa a demonstração do *prejuízo*, até porque a parte autora teve amplo acesso a toda a documentação acessada pela *expert*, que, inclusive, lha solicitara em grande medida (cf., v.g., fls. 662).

Cuidando igualmente de prova perícia contábil, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça já refutou o reconhecimento do vício em circunstâncias similares:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. INTERPRETAÇÃO DO ART. 431-A DO CPC. SIMILITUDE FÁTICA EXISTENTE. NULIDADE RELATIVA DE ATO PROCESSUAL. INTIMAÇÃO PARA INÍCIO DA PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. NECESSIDADE. EMBARGOS CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS.

1. Divergência na interpretação do art. 431-A do CPC, que dispõe: “As partes terão ciência da data e local designados pelo juiz ou indicado pelo perito para ter início a produção da prova”.

2. Para o acórdão embargado, a nulidade por inobservância desse dispositivo deve ser examinada à luz do art. 249, § 1º, do CPC, de modo que somente se houver demonstração da existência de prejuízo cabe a declaração de nulidade da perícia realizada. Segundo o acórdão embargado, a circunstância de o laudo pericial ter servido de suporte para a prolação da sentença configuraria a demonstração de prejuízo.

3. É certo, conforme bem leciona José Roberto dos Santos Bedaque, que a segurança constitui valor inerente ao processo e que a “forma e a técnica processuais visam a assegurar o desenvolvimento ordenado da relação, com a prática de atos previamente estabelecidos em lei, permitindo às partes influir no resultado do julgamento” (Efetividade do Processo e Técnica Processual, 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 499).

4. A intimação das partes constitui a regra. É a forma que se tem de assegurar aos litigantes ciência, desde o início, dos trabalhos que serão realizados. Busca-se evitar, assim, a feitura de provas periciais de caráter sigiloso, desprovidas de participação das partes da relação processual.

5. O acompanhamento, desde o primeiro momento, das tarefas técnicas desenvolvidas pelo perito confere ampla transparência e lisura ao processo e permite a produção de laudo pericial que retrate os fatos da forma mais fidedigna possível, a fim de dar suporte adequado ao magistrado, no exercício da atividade jurisdicional.

6. Não se coaduna com o atual estágio de desenvolvimento do Direito Processual Civil, em que impera a busca pela prestação jurisdicional célere e eficaz, a declaração de nulidade de



ato processual sem que tenha havido comprovação da necessidade de seu refazimento, diante da existência de vício de natureza processual.

7. O Superior Tribunal de Justiça tem iterativamente assentado que a decretação de nulidade de atos processuais depende da necessidade de efetiva demonstração de prejuízo da parte interessada, por prevalência do princípio *pas de nullité sans grief*.

8. Embargos de divergência conhecidos e não providos.

(EREsp 1.121.718/SP, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Corte Especial, DJe 1/8/2012).

Em suma, o prejuízo não deve ser abstratamente invocado, mas concretamente demonstrado.

Nada obstante, cumpre desde logo consignar que vige o princípio da persuasão racional, de modo que as conclusões periciais hão de ser consideradas apenas na medida em que se ativerem à matéria puramente técnica, até porque “*é vedado ao perito ultrapassar os limites de sua designação, bem como emitir opiniões pessoais que excedam o exame técnico ou científico do objeto da perícia*” (art. 473, § 2º, CPC).

CPC

Art. 479. O juiz apreciará a prova pericial de acordo com o disposto no [art. 371](#), indicando na sentença os motivos que o levaram a considerar ou a deixar de considerar as conclusões do laudo, levando em conta o método utilizado pelo perito.

O DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Não houve comprovação de nulidade relativa ao auto de infração n.º 702, que trata de infrações a obrigações acessórias, porque não desconstituídos pela autora seus apontamentos.

Ao contrário, na inicial a autora não só não aprofundou o combate de qualquer dos itens por que foi autuada – v.g., encerramento fora do prazo legal dos serviços tomados; deixar de escriturá-los na forma regulamentar – como admitiu falhas no sistema GissOnline, conquanto negando a intenção “*de se ausentar frente às suas obrigações para com o fisco*” (fls. 24 eJUD / fls. 24 físicos):

Inicial

Igualmente, afirma ainda o relatório de fiscalização, existir valores não recolhidos decorrentes de uma Conta-Corrente do sistema GISSONLINE. Uma vez que, conforme foi mencionado na contestação do auto de infração 702/2011, encaminhado ao I. Secretário, após o início de processo de fiscalização contra nossa empresa (Processo 5696/2010), ficou constatado falha na configuração do sistema GISSONLINE que ocasionou o cálculo a menor

dos impostos retidos e recolhidos ao Município, sendo, após seu despacho/decisão datado de 03 de novembro de 2010.

Excelência, reiteramos, que em nenhum momento existiu por parte da Autora intenção de se ausentar frente às suas obrigações para com o fisco. Logo, entendemos que não pode ser negado nosso direito de estarmos informados com todos os detalhes necessários sobre o que está sendo pleiteado pelo ente público. Em face do exposto, complementamos ainda que, assim como houve falha comprovada na configuração. do sistema GISSONLINE, pode haver falha na composição desta conta corrente, gerando assim débito inexistente para nossa empresa.

[...]

Se não há impugnação específica às *sanções* pelo descumprimento de obrigações acessórias, não há desconstituir a respectiva autuação. Como inclusive pontuou a primeira sentença de improcedência (fls. 318-319 eJUD | fls. 298-299 originários):

1ª Sentença

Assiste, de fato, razão ao Município. Esclareça-se que a presente ação não visa a encontrar o valor de impostos devidos, mas de examinar se é correta a atitude do Município em negar a certidão negativa de débitos fiscais. De fato, o autor, conforme alegado, não efetuou sua escrituração de forma correta a fim de o Município poder fiscalizar corretamente os serviços que foram efetivamente prestados no Município. Sem o cumprimento de tal obrigação fiscal acessória, a própria fiscalização pode arbitrar o débito, como o fez. Note-se que a alegação de que vários dos serviços sobre os quais foi calculado o ISS foram prestados em outro Município não dispensa o autor de declará-los, a fim de contribuir com a fiscalização. Da mesma forma, deve declarar também, para fins de ajudar a fiscalização, o fornecimento de materiais junto com os serviços.

Mas o autor não escriturou tais serviços a fim de que o Município pudesse aferir o cálculo do imposto, descumprimento obrigação tributária acessória e dificultando a fiscalização.

A ABSTRATA VIABILIDADE JURÍDICA DO ARBITRAMENTO

O arbitramento, em si mesmo, é instrumento legítimo e previsto na lei para hipóteses excepcionais:

CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Assinala a doutrina:

O lançamento deve ser realizado mediante a verificação concreta da ocorrência do fato gerador e do cálculo do tributo considerando sua base de cálculo própria. Contudo, nem sempre isso é possível. Há casos em que a autoridade, embora verificando que o fato gerador ocorreu, não dispõe de elementos suficientes para a apuração da base de cálculo com exatidão em face da ausência ou inidoneidade da documentação respectiva, tendo de recorrer ao arbitramento ou aferição indireta. Denomina-se lançamento por arbitramento, pois, o realizado mediante apuração da base de cálculo mediante elementos indiciários ou presunções legais.

(PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13ª. ed. Saraiva, 2022, p. 294).

A jurisprudência também o frisa:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. FGTS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELA TÉCNICA DO ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE. QUALIFICAÇÃO DOS DOCUMENTOS CONTÁBEIS. SÚMULA 7/STJ.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. Entendimento contrário ao interesse da parte e omissão no julgado são conceitos que não se confundem.

3. A aferição indireta (arbitramento) representa técnica de constituição do crédito a que faz jus a Fazenda Pública, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa.

4. Consignando as instâncias ordinárias que havia irregularidades insanáveis na documentação da empresa, o que inviabilizaria a aferição do devido valor dos créditos, sendo legítima sua constituição por arbitramento, a modificação dessa conclusão encontra óbice na Súmula 7/STJ.

Recurso especial não conhecido.

(REsp 1.464.752/RS, rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/4/2015).

A excepcionalidade do arbitramento, contudo, impõe grave ônus argumentativo à Fazenda, que deve declinar motivos consistentes que a levaram a dele se valer.

In casu, entretanto, o *próprio ponto de partida* dos arbitramentos já revela sério embaraço técnico: segundo a lei, o que se arbitra são valores – bases de cálculo – quando aqueles declarados pelo sujeito passivo não são, por motivos concretos, dignos de fé.

Diferentemente, na espécie dos autos, a autoridade fiscal arbitrou, a rigor, os próprios *fatos geradores*, por considerar suspeita, v.g., a simples inexistência de *recolhimentos* em determinado período. Ao menos é o que se infere do relato originário (fls. 64-65 eJUD / fls. 64-65 físicos):

Relatório da Fiscalização

Durante os levantamentos feitos nos livros caixa e medições (CD) disponibilizados pela Empresa, foram descobertas inconsistências nos valores declarados e os efetivamente recolhidos.

Uma das maiores discrepâncias basea-se em não ter havido recolhimento no período em que a Sede Administrativa encontrava-se estabelecida no Município de Rio Bonito, período este compreendido entre 31/03/2008 até 14/05/2009. Diante disso, fica a Empresa supracitada responsável tributariamente pelos recolhimentos das prestadoras em seu estabelecimento, como as de:

1. Informática [...].
 2. Consultoria [...].
 3. Fornecimento de mão de obra [...].
 4. Serviços relativos à engenharia e congêneres [...].
- [...]

Ou seja, por não ter havido recolhimentos tributários relativos a determinados prestadores de serviço, o Fisco, simplesmente, arbitrou valores dos impostos que considerava devidos pela autora, tomadora daqueles.

Sem se adentrar, ainda, a questão da configuração ou não do real dever de retenção pela demandante, o fato é que, para o estrito debate a respeito da legitimidade do arbitramento, as notas fiscais, fossem elas quais fossem, existiam e poderiam ser utilizadas não para subsidiar ficções, mas como as próprias bases de cálculo dos impostos de que o ente se julgava – embora equivocadamente, como se verá – credor.

O arbitramento é remédio que viabiliza o lançamento, em face da inexistência de documentos ou da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar. Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de bases de cálculo, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita (mesmo falha ou imperfeita, porém retificável) ou documentação e seja correto em suas informações. Ao contrário. A Constituição Federal, no art. 145, § 1º, obriga à tributação de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo, segundo o princípio da realidade.

Portanto, o art. 148 do CTN somente autoriza a utilização do arbitramento em face das omissões ou atos de falsidade e desonestidade perpetrados pelo contribuinte ou terceiro que tornem imprestáveis os dados registrados em sua escrita. Não sendo essa a hipótese, a contrario sensu, ficam vedadas as presunções e os indícios, pautas e médias levantadas, técnicas que afastam o lançamento da realidade dos fatos e da capacidade econômica do sujeito passivo.

Além disso, não pode haver confusão entre mero atraso na escrita e fraude, sonegação, documento falso, enfim desonestidade, que são sempre dolosos e, de modo algum, podem ser presumidos. Sobre essa matéria, já decidiu, com acerto, o antigo Tribunal Federal de Recursos:

[...]

A súmula em destaque, hoje incorporada à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem evidencia o pensamento jurisprudencial uniforme: a sonegação e a fraude são sempre dolosas, jamais se presumindo em razão de simples atraso na escrita, quando existem outros elementos (documentos) na empresa que retratam a realidade.

Se, em determinado ramo profissional, por ex., e obrigatória a do Livro de Controle da Produção e do Estoque, o mero atraso em sua escrituração não acarretará o arbitramento, pois sua ausência não impede a fiscalização rigorosa. É que esse livro apenas reproduz e espelha aquilo que já consta de documentos, em especial as notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias. Nada lhe pode ser anotado ou registrado sem o respaldo de tais notas que estando corretas, devem servir de guia para a avaliação. Nesse caso, o atraso sugere apenas aplicação de multa isolada, pois o lançamento com base no movimento real da empresa, na realidade econômica, deverá ser sempre caminho adotado pelo agente fiscal.

A Fazenda Pública costuma invocar o dispositivo acima do Código Tributário Nacional para justificar não apenas a adoção de ficção de ocorrência de fatos geradores como também de bases de cálculo ou valores, o que é um grave erro como, aliás, se depreende da Súmula 76, citada. Se existe a documentação adequada do contribuinte, se as Notas Fiscais de Entrada ou Notas Fiscais de Saída de Mercadorias (cuja fiel transcrição para livro próprio estava apenas em atraso) são corretas (não são 'frias', 'calcadas' ou 'paralela'), o arbitramento não fica autorizado, nem tampouco a utilização de outro recurso presuntivo de ocorrência de fato jurídico e de base de cálculo.

Além disso, o art. 148 somente pode ser invocado para estabelecimento de bases de cálculo, que levam ao cálculo do tributo devido, quando a ocorrência dos fatos geradores é comprovada, mas o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública autorizada a arbitrar o preço, dentro de processo regular.

A invocação do art. 148 somente é cabível, como magistralmente comenta Aliomar Baleeiro, quando o sujeito passivo for omissor, reticente ou mendaz em relação a valor ou preço de bens, direitos, serviços...

(DERZI, Misabel de Abreu Machado, *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 6ª. ed. 2001, Forense, p. 666-668).

O Superior Tribunal de Justiça robora a noção de que a ocorrência do fato gerador pressupõe o arbitramento:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISSQN. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS. ART. 148 DO CTN. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. HIPÓTESE CONFIGURADA. REVISÃO DO JUÍZO. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. CONFORMIDADE DO ACÓRDÃO. SÚMULA 83/STJ. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COLETA DE MATERIAL. UNIDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL. MUNICÍPIO DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO (LOCAL DA COLETA DO MATERIAL).

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ATIVA. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. DISSÍDIO NÃO CONFIGURADO.

1. Tendo o recurso sido interposto contra decisão publicada na vigência do Código de Processo Civil de 2015, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ.

2. No caso, não há violação do art. 1.022 do CPC/2015, porquanto o órgão julgador, de forma clara e coerente, analisou as questões relevantes da causa, externando fundamentação adequada e suficiente para a solução da controvérsia. A aplicação do direito ao caso, ainda que por solução jurídica diversa da pretendida por um dos litigantes, não induz negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

3. A respeito do art. 148 do CTN, o entendimento pacífico do STJ é no sentido de que o referido dispositivo é cabível quando, certa a ocorrência do fato gerador, o valor do bem, direito ou serviço registrado não mereça fé, ficando a Fazenda Pública, na hipótese, autorizada a arbitrá-lo. Nesse passo, quando o contribuinte for omissor de forma reticente, ou as suas declarações não mereçam fé, o fisco poderá questioná-lo e proceder ao lançamento mediante arbitramento do valor do objeto presumivelmente negociado (venda de mercadoria ou prestação de serviço), no curso de regular procedimento administrativo. Citem-se: AgRg no Ag 477.831/MG, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 31/3/2003; RMS 16.810/PA, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 23/11/2006; RMS 15.092/SE, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 2/5/2005.

4. No caso, o Tribunal *a quo* firmou que a constituição do crédito deu-se sob regular processo administrativo, concluindo que, em razão da conduta omissa da contribuinte, que deixou de declarar receita e emitir notas fiscais, correta a atuação do Fisco Municipal, uma vez que o arbitramento se deu pelo fato de a empresa embargante não ter apresentado os documentos fiscais solicitados no processo administrativo.

5. Por um lado, à vista das premissas fixadas, inviável a revisão do acórdão, sem o reexame do suporte fático-probatório, por força do óbice da Súmula 7/STJ. Por outro lado, o acórdão expendeu entendimento em conformidade com a jurisprudência remansosa desta Corte Superior. Óbice da Súmula 83/STJ. A propósito: AgInt no AREsp 918.690/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 14/8/2017.

6. Esta Corte Superior firmou tese repetitiva, quando do julgamento do recurso repetitivo REsp n. 1.060.210/SC, Temas 354/355, STJ, segunda a qual a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS, após a entrada em vigor da Lei Complementar n. 116/2003, é a do local do estabelecimento em que ocorre a prestação dos serviços, assim considerada a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional capaz de realizar o serviço, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes, para caracterizá-la, as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou similares.

7. Na esteira desse posicionamento, a orientação jurisprudencial pacífica deste Tribunal é de que o município competente para cobrar o ISSQN sobre serviço prestado pelos laboratórios de análises clínicas é o do local em que coletado o material a ser examinado, independentemente de os procedimentos laboratoriais serem executados em município diverso. Precedentes.

8. Inexiste similitude fático-jurídica entre a hipótese dos autos e a conclusão firmada no REsp n. 1.060.210/SC para definir o sujeito ativo do ISSQN nos casos de contratos de leasing, pois presente relevante *distinguishing* entre ambas as atividades.

9. "No caso em análise, as bases fático-jurídicas do paradigma em muito se diferenciam do acórdão embargado, notadamente porque, naquele, a empresa que comercializa os veículos não constitui unidade econômica ou profissional da empresa que firma com o consumidor o contrato de leasing; já a empresa que presta os serviços de análise clínica, ora agravada,

assim foi considerada pelo acórdão embargado" (AgInt nos EREsp n. 1.439.753/PE, relator Ministro Teodoro Silva Santos, Primeira Seção, DJe 18/6/2024).

10. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 2.113.926/RS, rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJEN 26/3/2025).

É dizer: o recurso ao arbitramento, no caso dos autos, já revela séria mácula genética, a qual, respeitado o princípio da congruência e dentro da devolução recursal, ensejará o acolhimento de expressiva parcela do pedido, mesmo porque, de todo modo, identificam-se ainda falhas na própria compreensão da apelada quanto à sua competência tributária para variados serviços que aqui serão minudenciados.

Outrossim, essa constatação a respeito do arbitramento também prejudica o acolhimento irrestrito das análises periciais, uma vez que se trata de premissa admitida pela *expert*, mas que tem o condão de macular todo o procedimento fazendário subsequente.

A SUJEIÇÃO ATIVA DO ISSQN

A regra geral é de que o serviço é prestado e o imposto é devido no local do *estabelecimento prestador*:

LC n.º 116/03

Art. 3º. O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Vide ADIN 3142)

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

~~III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;~~

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos nos subitens 7.02, 7.19 e 14.14 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 218, de 2025)

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

~~XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;~~

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

~~XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;~~

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

~~XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;~~

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

~~XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)~~

XXV - do domicílio do tomador do serviço do subitem 15.09. (Redação dada pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

CTM (LC MRB n.º 1.168/03)

Art. 48, caput. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XX, quando o imposto será devido no local: (Alterado pela Lei Complementar nº 1880 de 23 de outubro de 2013)

Mas é importante atentar para o especial significado técnico-legal de «estabelecimento prestador»:

LC n.º 116/03

Art. 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

CTM (LC MRB n.º 1.168/03)

Art. 49, caput. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Foi sobre essa especificidade semântica que a Corte uniformizadora do direito federal consolidou sua jurisprudência a respeito da sujeição ativa do imposto sobre serviços:

RECURSO ESPECIAL. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISSQN. LC 116/03. ARTS. 3º E 4º. VIOLAÇÃO. ENTE TRIBUTANTE. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. ENTENDIMENTO PACÍFICO. DIVERGÊNCIA. ACÓRDÃO RECORRIDO FIXOU COMO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. O cerne da controvérsia diz respeito à definição de qual o ente municipal competente para arrecadar Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISSQN que venha a incidir sobre os serviços descritos no subitem 14.01 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003.
2. O TJMG conclui que os serviços de manutenção de máquinas realizadas no Município de Conselheiro Lafaiete devem ser tributados por este ente tributante e não pelo Município de Contagem, ente recorrente.
3. Compulsando os autos, é possível constatar que o entendimento firmado pelo TJMG adota como premissa o fato de que a competência tributária para arrecadação do ISSQN irá depender, essencialmente, da localização geográfica da prestação do serviço e não do local do estabelecimento prestador.

4. Segundo a jurisprudência pacífica deste tribunal superior, para identificação do sujeito ativo da obrigação tributária em sede de ISSQN deve-se verificar se há unidade empresarial autônoma no local da prestação do serviço. Segundo o art. 4ª da LC 116/2003, seria irrelevante a sua denominação (se sede, filial e quejandos).

5. Inexistindo estabelecimento do prestador no local da prestação do serviço, deve-se ISSQN ao Município do local da empresa que efetivou a prestação. Nesse sentido, o mero deslocamento da mão de obra não seria apto a alterar a competência do ente tributante. Precedentes.

6. Recurso conhecido e provido.

(REsp 2.079.423/MG, rel. Min. Teodoro Silva Santos, Segunda Turma, DJe 15/4/2024).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA DOS PEDIDOS. SÚMULAS N. 7/STJ E 280, 284/STF. NÃO INCIDÊNCIA. ENTE TRIBUTANTE. LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR DO SERVIÇO. ENTENDIMENTO PACÍFICO. ACÓRDÃO RECORRIDO FIXOU COMO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. CONFIGURAÇÃO.

I - Na origem, trata-se de embargos opostos por Paleta Pintura e Propaganda Ltda. à execução fiscal ajuizados pelo Município de Joinville objetivando a declaração da ocorrência de prescrição, nulidade da CDA, incompetência do embargado e excesso da execução.

II - Na sentença, julgaram-se improcedentes os pedidos. No Tribunal de origem, a sentença foi parcialmente reformada para determinar a revisão dos créditos lançados nas CDAs, para restringir a cobrança do ISS aos serviços prestados no território do Município de Joinville. Esta Corte deu provimento ao recurso especial para determinar o prosseguimento da execução fiscal em sua totalidade.

III - *Prima facie*, cabe ressaltar que a situação descrita nos presentes autos não encontra óbice na Súmula n. 7 desta Corte.

IV - Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não se aplica o preceituado no enunciado da Súmula n. 7/STJ no caso de mera reavaliação jurídica das provas e dos fatos. "Exige-se, para tanto, que todos os elementos fático-probatórios estejam devidamente descritos no acórdão recorrido, sendo, portanto, desnecessária a incursão nos autos em busca de substrato fático para que seja delineada a nova apreciação jurídica." (AgInt no AREsp n. 1.252.262/AL, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator para acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 23/10/2018, DJe 20/11/2018).

V - Esta Corte Superior de Justiça já se manifestou na linha de que, atacado o fundamento do aresto recorrido, não evidencia deficiência nas razões do recurso, o que viabiliza a sua análise por este Sodalício, ante o afastamento do óbice do Enunciado n. 284 da Súmula do Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, *mutatis mutandis*: (AgRg no AREsp n. 1.200.796/PE, relator Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, DJe de 24/8/2018.)

VI - A Corte *a quo* decidiu a controvérsia com fundamento na Lei Federal, o que afasta a alegação de aplicação da Súmula n. 280/STF.

VII - O ISSQN tem previsão no art. 156, III, da CF/1988, o qual se refere à imposição tributária relacionada aos serviços não alcançados pela hipótese de incidência do ICMS. Além disso, os serviços objeto de incidência do imposto municipal são previamente definidos na Lei Complementar n. 116/2003.

VIII - Conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento sob o rito dos recursos repetitivos (REsp n. 1.060.210/SC, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 5.3.2013), ficou assentado que, na vigência da Lei Complementar n.

116/2003, a competência para a cobrança do ISSQN é do município onde foi prestado o serviço, desde que nele haja um estabelecimento do contribuinte que configure uma unidade econômica ou profissional. Não existindo uma unidade da empresa na localidade onde prestado o serviço, terá competência para a cobrança do tributo o município onde localizada a sede da empresa.

IX - É firme a jurisprudência do STJ no sentido de que "o simples deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) para a prestação de serviços não impõe sujeição ativa à municipalidade de destino para a cobrança do tributo" (AgRg no AREsp n. 299.489/MS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 18/6/2014). Nesse sentido: EDcl no AgRg nos EDcl no REsp n. 1.298.917/MG, Segunda Turma, DJe de 6/4/2015; AgRg no REsp n. 1.498.822/MG, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 5/8/2015.

X - O art. 3º da LC n. 116/2003 determina que o serviço considera-se prestado, e o imposto devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, com exceções previstas nos incisos.

XI - Conforme consta no circunlóquio fático desenvolvido no voto divergente do acórdão recorrido, os serviços prestados pelo contribuinte devem ser enquadrados no subitem '3.03 - Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza'.

XII - Não obstante, o subitem 3.05 - Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário', que comporta exceção à regra do art. 3º da LC n. 116/2003, e o imposto será devido no local da instalação das estruturas, está mais relacionado com serviços exclusivos de cessão, o que não se enquadra na finalidade da contribuinte.

XIII - Fica consignado no acórdão vergastado que é fato incontroverso que a unidade econômica ou profissional da contribuinte encontra abrigo no Município de Joinville, o que se amolda ao conceito de estabelecimento do art. 4º da LC n. 116/2003, devendo incidir o ISSQN nos moldes da regra do art. 3º do mesmo diploma legal.

IX - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que, inexistindo estabelecimento do prestador no local da prestação do serviço, deve-se ISSQN ao município do local da empresa que efetivou a prestação. Nesse sentido: (REsp n. 2.079.423/MG, relator Ministro Teodoro Silva Santos, Segunda Turma, julgado em 9/4/2024, DJe de 15/4/2024.).

X - Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp 2.130.115/SC, rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 15/8/2024).

Essas diretrizes orientam a identificação do legítimo ente tributante. Bem se nota que, *in casu*, cumpre investigar, primeiro, a ocorrência de uma das exceções à regra do *caput* do art. 3º da LC n.º 116/03, capazes de alterar o credor do tributo; depois, eventual subsunção da contextura fática da prestação de cada serviço à regra geral, ao que se procederá após breve exame da *sujeição passiva* do imposto em voga.

**A SUJEIÇÃO PASSIVA
TRIBUTÁRIA**

É bem de ver que “*contribuinte é o prestador do serviço*” (art. 5º, LC n.º 116/03); nos termos da lei local, “*a pessoa física ou jurídica prestadora do serviço*” (art. 51, CTM).

Entretanto, o sistema também admite a concepção de responsáveis tributários:

CTN

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Explica-o a doutrina:

As diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes: a) o contribuinte tem o débito, que é o dever de prestação e a responsabilidade, isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor, enquanto o responsável tem a responsabilidade sem ter o débito, pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; b) a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade.

(TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20ª. ed., 2018, p. 248).

Examine-se, em seguida, a sujeição passiva da demandante.

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA AUTORA COMO TOMADORA DE SERVIÇOS

De início, diga-se que não persuade o argumento da autora – relevante fundamento de sua *causa petendi* – de absoluta ausência de indicação da base legal para o dever de retenção tributária apontado pelo Fisco. Asseverou (fls. 13 eJUD / fls. 13 físicos):

Inicial

II- SERVICOS DE CONSULTORIA

Com relação a este item, entendemos não ser claro o procedimento adotado pela I. Fiscal, uma vez que, em seu relatório, não relata a base legal utilizada para definir que sobre os serviços prestados pelas empresas ora listadas em seu relatório era devida a retenção e recolhimento de impostos ao Município de Rio Bonito.

Voltou ao tema no apelo, ao tratar da aventada nulidade do ato administrativo por falta de motivação (fls. 3377-3378):

Apelação

E nesses pontos, a ilustre perita deixou escapar de sua análise o singelo fato da auditora fiscal do Município de Rio Bonito (Apelado) não indicar qual legislação na qual amparou e utilizou para infracionar o ato principal apurado (ausência de retenção do ISS), versando apenas sobre a legislação do acessório (ausência retenção na fonte e escrita fiscal).

A respeito, basta ver que auditora fiscal da Apelada apenas indicou às fls. 462 que a infração do contribuinte se deu com alicerce no art. 324 do Código Tributário do Município de Rio Bonito, inserido na Seção I que trata das multas aplicadas ao contribuinte, o qual, obviamente, não tem qualquer relação com o imposto (ISS) ou retenção na fonte de ISS.

Se não fosse suficiente, a ausência motivação se revela em outro ato da auditora fiscal da Ré, pois, no relatório de fls. 437/441, ao se referir ao Auto de Infração n. 703, relativo à ausência de retenção na fonte do imposto ISS, ela não indica a norma legal que ampare a necessidade de retenção na fonte quanto aos serviços de informática (fls. 437) e consultoria (fls. 438).

Ocorre que o relatório da fiscalização explicitamente invocou o art. 144, § 1º, do Código Tributário Municipal (fls. 70 eJUD / fls. 70 físicos):

Relatório Fiscal

Todos os valores levantados nesse processo serão atualizados, conforme determina o art. 144 do CTMRB — 'O Município, por meio desta Lei Complementar, atribui de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.'

§ 1º. Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

A Fazenda Municipal enfatizou a disciplina no bloqueio (fls. 189 eJUD / fls. 186 físicos):

Contestação

Informa ainda, que a empresa apresentava a Matriz no Município de Rio Bonito e era obrigada a escriturar todos os serviços tomados, independente da incidência ou não da retenção. Caso a escrituração fosse regularmente efetuada, permitiria ao Fisco Municipal verificar quais serviços seriam ou não prestados no Município. Esta obrigação esta preceituada nos artigos 145, XIII e 148 do Código Tributário do Município de Rio Bonito, verbis:

[...]

Confirmam-se, pois, os dispositivos pertinentes:

CTM (LC MRB n.º 1.168/03)

Art. 144. O Município, por meio desta Lei Complementar, atribui de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º. Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

CTM (LC MRB n.º 1.168/03)

Art. 145. Enquadram-se no Regime de Responsabilidade Tributária:

[...]

XIII – a Prefeitura, os órgãos da administração pública, direta ou indireta, autárquicos ou fundacionais, das esferas federal, estadual e municipal, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as concessionárias, permissionárias e delegadas de serviços públicos, pelo imposto devido pelos respectivos prestadores;

XIV – as empresas tomadoras de serviços, quando:

- a)** prestador de serviço não comprovar sua inscrição no Cadastro Mobiliário;
- b)** o prestador do serviço, obrigado à emissão de Notas Fiscal de Serviço, deixar de fazê-lo;
- c)** a execução de serviço de construção civil for efetuada por prestador não estabelecido no município.

[...]

§ 3º. As empresas enquadradas no Regime de Responsabilidade Tributária, ao efetuarem pagamento às pessoas físicas ou jurídicas relacionadas, reterão o imposto correspondente ao preço dos respectivos serviços.

A propósito, anote-se que “a *exploração privada de rodovias se enquadra na definição de concessão de serviço público, e não apenas na de concessão de uso de bem público: ‘o fato de a rodovia ser um bem público não transmuda a natureza do contrato para concessão de uso’*. É dizer: “o *foco de atuação do concessionário é a operação da rodovia. O que se espera dele é o desempenho de uma atividade com o objetivo de produzir um resultado útil e eficiente para os usuários.* [...]” (ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Direito dos Serviços Públicos*. 4ª ed. Forum, 2021, p. 233).

Diante de todo esse contexto, importa, como dito, para cada um dos serviços aferir a adequação da sujeição ativa rio-bonitense, bem como a liceidade da designação da autora como responsável tributária na qualidade de tomadora daqueles.

**O FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA I
O REGRAMENTO**

Eis o serviço:

LC n.º 116/03 – Lista de Serviços

17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

CTM (LC MRB n.º 1.168/03)

Art. 47. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista seguinte, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (Alterado pela Lei Complementar no 1880 de 23 de outubro de 2013)

[...]

17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

Note-se que esse imposto, a título de exceção, é devido no local do *estabelecimento do tomador da mão de obra*:

LC n.º 116/03

Art. 3º. O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Vide ADIN 3142)

[...]

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

CTM (LC MRB n.º 1.168/03)

Art. 48, caput. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XX, quando o imposto será devido no local: (Alterado pela Lei Complementar nº 1880 de 23 de outubro de 2013)

[...]

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista de serviços;

A própria lei nacional já se encarrega de estabelecer a *responsabilidade tributária* nessa hipótese:

LC n.º 116/03

Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador d

respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

[...]

§ 2º. Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa. (*redação original*)

Fá-lo também a lei local:

CTM (LC MRB n.º 1.168/03)

Art. 145. Enquadram-se no Regime de Responsabilidade Tributária:

[...]

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.04, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.09 da lista de serviços. (*redação original*).

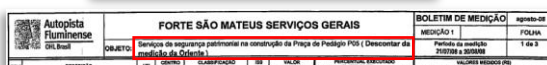
Então, quanto a esse serviço e ao menos em tese, existe o dever de *reter* o tributo por sua tomadora, mas desde que, naturalmente, ele seja prestado nos *lindes* do ente tributante, porquanto “*sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento*” (art. 119, CTN).

**O FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA II
Forte São Mateus
E O SERVIÇO PRESTADO ALHURES
SEM DEVER DE NOVA RETENÇÃO**

Não foi o caso do serviço prestado pela Forte São Mateus Serviços Gerais Ltda. Eis a nota considerada pela fiscalização (fls. 67 eJUD / fls. 67 físicos):

3.c FORTE SÃO MATEUS SERVIÇOS GERAIS LTDA nf nº 89 R\$ 20.537,20(vinte mil quinhentos e trinta e sete reais e vinte centavos);

Confira-se, agora, o teor dessa nota, bem como a referência ao *local do serviço* (fls. 114; 117 eJUD / fls. 114; 117 físicos):

Averigue-se, enfim, a localização da praça de pedágio – P05 – para cuja construção foi necessária a contratação do serviço de proteção patrimonial, como se colhe do sítio eletrônico da Agência Nacional de Transportes Terrestres¹:

Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT

O que você procura?

Assuntos > Rodovias > Lista de concessões rodoviárias > Lista de Concessionárias > Autopista Fluminense > Localização das Praças de Pedágio

Localização das Praças de Pedágio

Publicado em 27/05/2022 12h05 Atualizado em 16/10/2025 16h33

PRAÇA DE PEDÁGIO	RODOVIA	UF	KM/M	MUNICÍPIO	TIPO DE PISTA	SENTIDO	LATITUDE	LONGITUDE
P01 - Casimiro de Abreu	BR-101	RJ	192.82	Casimiro de Abreu	Principal	Crescente/Decrescente	-22.476441	-42.088519
P02 - Conselheiro Josino	BR-101	RJ	40.5	Campos dos Goytacazes	Principal	Crescente/Decrescente	-21.552594	-41.331597
P03 - Rio Bonito	BR-101	RJ	252.85	Rio Bonito	Principal	Crescente/Decrescente	-22.687469	-42.539855
P04 - São Gonçalo	BR-101	RJ	299.69	São Gonçalo	Principal	Crescente	-22.774713	-42.9455
P05 - Serrinha	BR-101	RJ	123.07	Campos dos Goytacazes	Principal	Crescente/Decrescente	-22.04975	-41.685157

Avulta, portanto, a ilegalidade da autuação atinente a serviço prestado no *Município de Campos dos Goytacazes*, mesmo porque deve ser considerado o estabelecimento da tomadora o local onde se deu aquela prestação e não sua sede administrativa, onde comumente são assinados os contratos, sem que todos os serviços por ela contratados sejam necessariamente prestados *in loco*.

O [PSEUDO] FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA III
Favale Associados

¹ <https://www.gov.br/antt/pt-br/assuntos/rodovias/concessionarias/lista-de-concessoes/autopista-fluminense/localizacao-das-pracas-de-pedagio>

**E O SERVIÇO DE ELABORAÇÃO DE PROJETO
PRESTADO ALHURES
SEM DEVER DE NOVA RETENÇÃO**

Também foi alhures prestado o serviço por Favale Associados Engenharia e Arquitetura Ltda., sem menção a nota fiscal pelo relatório da Fiscalização (fls. 67 eJUD / fls. 67 físicos):

3.º FAVALE E ASSOCIADOS ENG. E ARQUITETURA LTDA;

Confira-se, agora, o teor da nota, bem como a referência com objeto atinente à *elaboração de projeto*, alhures prestado (fls. 108 eJUD / fls. 108 físicos):

06.0429
CIC 46630-3

FAVALE E ASSOCIADOS
engenharia e arquitetura ltda

AV/Dr. Arnaldo, 1.973 - CEP 01255-000 - Sumaré - São Paulo - SP
Tel. +55 11 3673-7676 - Fax +55 11 3672-2173
E-mail: favale@favale.com.br

NOTA FISCAL DE SERVIÇOS (TRIBUTADOS) Nº 001373
Série "A"

Av. Dr. Arnaldo, 1.973 - CEP 01255-000 - Sumaré - São Paulo
Inscr. C.N. P.J. / C. P.F. (M.F.) 02.414.1120001-14
Inscr. C.C.M. 2.873.828-9

Natureza da Operação: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
Prestação de Serviços de: ENGENHARIA CIVIL
Data de Emissão da Nota: 22 / 08 / 2008

USUÁRIO FINAL OU DESTINATÁRIO

Nome: AUTOPISTA FLUMINENSE S.A.
End: RODOVIA BR 101 KM 269,5 CEP 28800-000
Bairro: BASÍLIO Município de: RIO BONITO Est de (RJ)
CNPJ/CPF: 09.324.949/0001-11 I.E.S.T.

CCM: Cont. de Pagto: 15/09/2008

Unid.	Quant.	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	Unidade	PREÇO
				TOTAL
		ELABORAÇÃO E DIMENSIONAMENTO DE PROJETO ESTRUTURAL DO PRÉDIO ADMINISTRATIVO: PADRÃO, 1, 2º E 3, BSQ+CCO, POSTO DE FISCALIZAÇÃO, COBERTURA DA PRAÇA E INSTALAÇÕES, LOTE 4, RODOVIA BR 101 RJ/ES, CONFORME CONTRATO AP 159/08.....		R\$ 45.268,33
		COFINS 3,0% R\$ 1.358,05		
		PIS 0,65% R\$ 299,24		
		CSLL 1,0% R\$ 452,68		
		IRRF 1,5% R\$ 679,02		
		ISENTO DA RETENÇÃO DO ISS: ISS recolhido através de regime especial com determina o art. 15 da Lei 13.701/03 do Município de São Paulo.		

Total R\$ 45.268,33

NOTA FISCAL Nº 001373

Observe-se a menção expressa à retenção tributária já realizada, sob regime especial, em prol do Município de São Paulo/SP, até porque o serviço em questão não consta das exceções do art. 3º da LC n.º 116/03.

**O FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA IV
M & M
E A INDEMONSTRAÇÃO
DE VÍCIO NA RETENÇÃO**

Não é legítima a autuação relativa ao serviço tomado de M & M Empreendimento (Gestão Empresarial Ltda.) por motivo diverso, afinal, não se demonstrou a própria falta de

retenção.

Eis a nota considerada pela fiscalização (fls. 67 eJUD / fls. 67 físicos):

3.a M E M EMPREENDIMENTO nº nº 1053 R\$ 9.457,28(nove mil quatrocentos e cinquenta e sete reais e vinte oito centavos);

Confira-se, agora, o teor da nota, com explícita referência à retenção tributária, que igualmente constou da planilha da autora (fls. 119; 123 eJUD / fls. 119; 123 físicos):

[illegible]

QUADRO RESUMO DO FATURAMENTO NO MÊS			
VALOR TOTAL DA MEDICINA NO MÊS	(H)	RS	9.457,37
RETENÇÃO / CAUÇÃO CONTRATUAL (0%)	(I)	RS	0,00
RETENÇÃO INSS (1%)	P.A	(-) RS	1.046,33
RETENÇÃO CILL (4,65% DO TOTAL)	P.A	(-) RS	438,70
RETENÇÃO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO - ISS	P.A	(-) RS	438,70
RETENÇÃO IMPOSTO IRPF (1,1% SOBRE O TOTAL)	P.A	(-) RS	88,14
VALOR LÍQUIDO A RECEBER	RS		7.746,04

Se ao arbitramento exige-se acentuado ônus de fundamentação, não cabe ao Fisco meramente desconsiderar o que vai dos documentos fiscais do sujeito passivo da obrigação, vale dizer, é preciso justificar o motivo pelo qual eles eventualmente não seriam merecedores de fé, o que não se verificou.

Porque já retido o tributo, descabia autuar a demandante. E, se eventualmente não tivesse sido retido, bastaria cobrá-lo, com os consectários legais, com base na documentação custodiada, não o arbitrar sem lastro em suspeitas quantitativas concretas. E, por fim, ainda que essa nota tenha sido considerada estritamente para o arbitramento do tributo devido em outros eventos presumidos – e não para o serviço nela inscrito –, o vício genético do próprio arbitramento, acima explicitado, permanece insolúvel, pois que, como já comentado, ele não se justificava em si mesmo.

Em palavras outras: o cuidado que aqui se adota, mediante exame individualizado das notas, tem apenas o condão de explicitar a imprestabilidade até da maioria dos *parâmetros*.



considerados pela Fiscalização, mas o próprio arbitramento não se legitimou no caso concreto, na medida em que os eventos – “potenciais fatos geradores” – eram conhecidos do Fisco; competia-lhe, reputando-se competente, lançar, com arrimo em dados concretos.

O FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA V
Gelre
E A INDEMONSTRAÇÃO DAS
RAZÕES DA DESCONFIANÇA

No que toca ao arbitramento relativo aos serviços prestados por Gelre Trabalho Temporário S.A., a Fiscalização considerou a seguinte nota fiscal (fls. 67 eJUD / fls. 67 físicos):

3.b GELRE TRABALHO TEMPORÁRIO S.A nf nº 414 R\$ 10.749,68(dez mil setecentos e quarenta e nove reais e sessenta e oito centavos);

A demandante afirmou que “o valor da nota fiscal condiz com o valor escriturado para o município de Rio Bonito, ou seja, R\$ 6.951,66 e não R\$ 10.749,68 como menciona a I. Fiscal” e, assim, considerou comprovado “que o recolhimento do imposto foi efetuado corretamente” (fls. 21 eJUD / fls. 21 físicos).

Não há maior detalhamento de tal serviço nos autos e, na verdade, a associação, feita pela Fiscalização, do valor de R\$ 10.749,68 à nota fiscal n.º 414 é que parece imprecisa, uma vez que esse valor aparece, no livro razão examinado pela perita, associado a outra nota (NF 439), ao passo que aquela citada nota fiscal (NF 414) conta com ISS vinculado (fls. 736-737):

18/04/2008 00001001000011001 BK. DA NF. 000414 DO FCM. GELRE TRABALHO 1.1.1.01.04.001 00001001000011001 TEMPORARIO S.A. 16/05/2008	4.488,05	0,00	0,00
00881001000002011 PIS S/NF FCM-000427-GELRE TRABALHO 2.1.2.02.01.010 00881001000002012 TEMPORARIO S.A. 00881001000002013 NF 000427 GELRE TRABALHO TEMPORARIO S.A. 5.1.1.01.99.002 00881001000002014 -SERVICO TEMPORARIO 01/06/2008	45,19	0,00	6.951,66 D
00881001000002014 -SERVICO TEMPORARIO 01/06/2008	0,00	6.951,66	0,00
00881001000009013 NF 000439 GELRE TRABALHO TEMPORARIO S.A. 5.1.1.01.99.002 00881001000009014 -FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORARIA 25/06/2008	0,00	10.749,68	8.959,74 C
00881001000001005 ISS S/NF FCM-0414-GELRE TRABALHO TEMPO- 2.1.2.04.01.004 00881001000001006 RARJO S.A.	110,33	0,00	752,36 D

Enfim, nem é essencial esmiuçar a contabilidade em torno de cada uma dessas notas para se constatar a imprecisão da Fiscalização em nela se basear para fundamentar o arbitramento que, repita-se, não se justificava, na medida em que, como exposto no laudo pericial, notas houve registradas no Livro Razão (inclusive com indicação de retenção de ISS) (fls. 696):

EMPRESA	NF	EMIÇÃO	VALOR	PGTO	RETENÇÕES	SERVIÇOS	LOCAL DOS SERVIÇOS
GERLE TRABALHO TEMPORÁRIO	00414	14/03/2008	5.516,95	18/04/2008	IR/INSS/CSLL/PPS/COFINS/ISS	MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA	NÃO INFORMADO
	00419	01/04/2008	6.876,00	16/05/2008	IR/INSS/CSLL/PPS/COFINS/ISS	MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA	NÃO INFORMADO
	00427	26/05/2008	6.951,66	26/05/2008	IR/INSS/CSLL/PPS/COFINS/ISS	MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA	NÃO INFORMADO
	00439	01/06/2008	10.749,68	25/06/2008	IR/INSS/CSLL/PPS/COFINS/ISS	MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA	NÃO INFORMADO



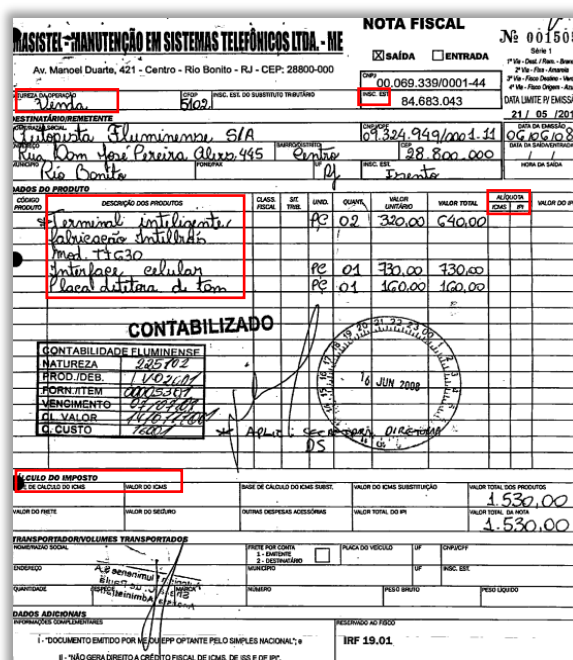
O [PSEUDO] FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA VI

Masistel E A INEXISTÊNCIA DE SERVIÇO

Eis a nota emitida por Masistel Manutenção em Sistemas de Telefonia Ltda.-ME considerada pela fiscalização (fls. 67 eJUD / fls. 67 físicos):

**3.d MASISTEL MANUTENÇÃO EM SISTEMAS DE TELEFONIA nº nº 1505
1.530,00(um mil e quinhentos e trinta reais) e**

Confira-se, agora, o teor de tal nota, com objeto de *fornecimento de mercadorias* (fls. 129 eJUD / fls. 129 físicos):



NOTA FISCAL Nº 001505
Av. Manoel Duarte, 421 - Centro - Rio Bonito - RJ - CEP: 28800-000
CNPJ: 00.069.339/0001-44
Insc. Est.: 84.683.043
Data: 16/06/2008
Valor Total: 1.530,00
Valor Líquido: 1.294,30
ICMS: 235,70

QUANTIDADE	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CLASSE FISCAL	EST. ORIGEM	UNID.	QUANT.	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	VALOR DO ICMS	VALOR DO IPT
02	Terminal inteligente fone de ouvido	PE	02	320,00	640,00				
01	Interfone celular	PE	01	330,00	330,00				
01	Placa digitadora de tom	PE	01	160,00	160,00				

CONTABILIZADO
CONTABILIDADE FLUMINENSE
MATUREZA: 235702
PROD/DEB: 1502/01
FORN/ITEM: 001505
VEN/MENTO: 001505
CL VALOR: 1.530,00
CUSTO: 1.294,30

VALOR DO IMPOSTO
VALOR DO ICMS: 235,70
BASE DE CÁLCULO DO ICMS: 1.294,30
VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO: 1.530,00
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS: 1.530,00
VALOR TOTAL DO IPT: 1.530,00

TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS
MODALIDADE: 1 - DISTRIBUIÇÃO
QUANTIDADE: 03
PESO BRUTO: 0,00
PESO LÍQUIDO: 0,00

DADOS ADICIONAIS
1 - DOCUMENTO EMITIDO POR ME DO CPP OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL; 2 - NÃO GERA DIREITO A CÉDULO FISCAL DE ICMS, DE IIS E DE IPT.
IRF 19.01

Porque sujeita a operação à tributação estadual pelo ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) – como inclusive consta da nota –, surge nítido o descabimento do arbitramento municipal que a leve em consideração.

OS SERVIÇOS DE INFORMÁTICA I E A DISCIPLINA DA RETENÇÃO

Os serviços de informática, com efeito, diferentemente do fornecimento de mão de obra, não figuram no rol das exceções apresentado no art. 3º da LC n.º 116/03, qual reproduzido acima, razão por que, em princípio, o imposto é devido no local do *estabelecimento prestador*:

TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. SERVIÇO DE INFORMÁTICA. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR. LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXAME DE LEGISLAÇÃO LOCAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 280/STF.

1. Conforme consignado na decisão agravada, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 1.117.121/SP, Min. Eliana Calmon, DJe de 29/10/2009, sob o regime do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento segundo o qual, na ocorrência do fato gerador sob a égide da LC 116/2003, à exceção de serviços de construção civil, o ISSQN é devido ao Município do local da sede do prestador de serviço.

2. Pela análise detida dos autos, verifica-se que o fato gerador é a prestação de serviços de informática (comércio de produtos novos e usados de informática, prestação de serviços na área de informática e locação de equipamentos de informática), ocorrido sob a égide da Lei Complementar 116/2003, que passou a competência para o local da sede do prestador do serviço, com exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º do normativo federal em comento.

3. No caso, constata-se ainda que tais serviços, desenvolvidos pela empresa, não figuram entre as exceções contidas no art. 3º da LC 116/2003, o que significa dizer que a eles seria aplicável a regra geral de competência territorial para a cobrança do ISS, ou seja, o imposto considera-se devido no local do estabelecimento do prestador.

4. Ademais, a análise da afirmação da agravante – de que as notas fiscais e recibos juntados demonstram retenção na fonte dos valores relativos ao ISSQN pela Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso do Sul, o que a transforma na responsável tributária do imposto, nos termos do art. 6º da Lei Complementar 116/2003 – demanda reexame do contexto fático-probatório, inviável no Superior Tribunal de Justiça, ante o óbice da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial."

5. No tocante à análise da substituição tributária, a discussão esbarra, em Recurso Especial no óbice da Súmula 280/STF, aplicada por analogia. Isso porque o Tribunal de origem decidiu a questão com base na análise da Lei Complementar Municipal 59/2003, conforme pode ser observado na fl. 191, e-STJ.

6. Agravo Regimental não provido.

(AgRg nos EDcl no AREsp 392.416/MS, rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 6/4/2015).

Insista-se em que, no âmbito do *arbitramento*, os dados a serem considerados pela Administração Tributária devem ser suficientemente consistentes para que se aponte a obrigação tributária com todos os seus elementos.

É dizer: *in casu*, era ônus da Fazenda demonstrar, em primeiro lugar, sua própria *competência* para cobrar o tributo em questão que, no caso dos serviços de informática considerados, pressuporia a demonstração da situação do *estabelecimento prestador* em território rio-bonitense, ou seja, “*um estabelecimento do contribuinte que configure uma unidade econômica ou profissional*”, na dicção da lei e da Corte Superior.

Não é, pois, automática a admissão de sua competência tributária, tampouco a mera autodeclaração basta ao fim fiscalizador pretendido.

Aliás, o próprio precedente invocado pela Fiscalização, em suposto amparo à sua atuação, sublinha-o:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03. SERVIÇO DE INFORMÁTICA. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR. LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR. PRESENÇA DE UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL.

1. De acordo com os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/03, conclui-se que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de sua denominação.

2. Ocorre que, no presente caso, o Tribunal a quo, em seu voto revisor, considerou que os serviços de informática foram prestados na sede da instituição financeira, localizada em Brasília, sendo disponibilizados técnicos residentes para a manutenção da solução durante o período, caracterizando uma unidade econômica ou profissional no âmbito do Distrito Federal, o que legitima esse ente estatal para a cobrança o ISS.

3. Para infirmar o acórdão recorrido, neste ponto, faz-se necessário o revolvimento de matéria fático-probatória, o que é inviável em sede de recurso especial pelo óbice do enunciado n. 7 da Súmula desta Corte.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp 1.195.844/DF, rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 15/3/2011).

Não se olvide, ainda, de que “*o simples deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) para a prestação de serviços não impõe sujeição ativa à municipalidade de destino para a cobrança do tributo*” (in AgInt no REsp 2.130.115/SC, rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 15/8/2024), pelo que *premissa abstrata* adotada pela Fiscalização se mostra, como já assentado, *inadequada* (fls. 65 eJUD | fls. 65 originários):

Relatório Fiscal

Esta decisão firma, mais uma vez, a posição do STJ de acatar as regras estabelecidas na Lei Complementar n. 116/03 c/c CTMRB. Todavia, aceita como ‘estabelecimento prestador’ o local oferecido pelo tomador do serviço ao prestador, para que este possa prestar o serviço. Em outras palavras, entende-se, no caso, como estabelecimento prestador a sede do contratante do serviço, local que caracteriza uma unidade profissional do prestador. Em tais situações, é o serviço foi realmente prestado no estabelecimento do tomador.

A inadequação da premissa firmada já indicia a improcedência dos arbitramentos que dela partiram, e, aliás, a própria introdução do relatório originário bem revela a postura do Fisco que, divergindo da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, traz ínsito o risco de bitributação, diante da declarada intenção de tributar quaisquer serviços tomados pela autora, independentemente do contexto real (fls. 63 eJUD / fls. 63 físicos):

Relatório da Fiscalização

Como consequência desses critérios eleitos, foi instituída uma regra de responsabilidade tributária para o tomador ou Intermediário do serviço. Tal regra visa, principalmente, permitir a arrecadação do ISS nessas situações especificadas pela Lei Complementar, nas quais haverá a incidência do imposto no local da efetiva prestação do serviço. Isso porque, muitas vezes, o prestador tem estabelecimento em Município diverso daquele no qual presta os serviços.

De forma a possibilitar a arrecadação nesses casos, bem como presumindo-se que o estabelecimento do tomador do serviço estará localizado nesse segundo Município, foi a ele atribuída a obrigação de reter o valor referente ao imposto quando do pagamento do serviço, e repassá-lo aos cofres municipais. Tem-se, portanto, que a única forma de operacionalizar o devido pagamento do tributo nesses casos de incidência no local efetivo da prestação, é através da instituição de uma regra de responsabilidade tributária que obrigue o tomador do serviço a reter o ISS devido pelo prestador.

A intenção da norma de responsabilidade é garantir a arrecadação para o Município e não permitir que este possa se locupletar indevidamente. Uma vez que o contribuinte ou o responsável satisfaça a prestação referente à obrigação principal, extinta estará a obrigação tributária. [...].

Avaliem-se as notas paradigmas consideradas pela Fiscalização.

OS [PSEUDO] SERVIÇOS DE INFORMÁTICA II Sathya E A INEXISTÊNCIA DE SERVIÇO

Eis a nota considerada pela fiscalização, emitida por Sathya Informática de Rio Bonito Ltda.-ME (fls. 66 eJUD / fls. 66 fisicos):

1.d SATHYA INFORMÁTICA DE RIO BONITO LTDA nf nº 1182 R\$ 1999,80(um mil novecentos e noventa e nove reais e oitenta centavos).

Confira-se, agora, o teor da nota, com objeto de *fornecimento de mercadorias* (fls. 150 eJUD / fls. 150 fisicos):



42 de



localizado em Rio Bonito, descabe, *in casu*, a tributação do serviço prestado por pessoa jurídica *niteroiense*; por conseguinte, não colhe o arbitramento que o considera.

OS SERVIÇOS DE INFORMÁTICA IV
Totvs e Paiom
SEM ESTABELECIMENTO PRESTADOR
EM RIO BONITO

Eis as notas de Totvs S.A. e de Paiom Planejamento e Assessoria em Informática Ltda. consideradas pela fiscalização (fls. 65-66 eJUD / fls. 65-66 físicos):

1.b. PAIOM- PLANEJAMENTO E ASSESSORIA EM
INFORMÁTICA nf nº 27086 R\$ 2.469,64(dois mil quatrocentos e sessenta e nove reais
e sessenta e quatro centavos);

1.c. TOTVS S.A. Nf nº R\$ 1.565,40(um mil quinhentos e
sessenta e cinco reais e quarenta centavos) e

Com relação às duas prestadoras de serviço em voga, Totvs e Paiom, não há nos autos dados mais detalhados a respeito da localização dos *estabelecimentos prestadores*.

Nada obstante, para além de o sítio eletrônico da Totvs não apresentar nenhuma unidade no Município de Rio Bonito² e o da Serasa Experian indicar a antiga sede da Paiom no Município de Campinas³, é certo, mais uma vez, que ao ente público caberia comprovar sua própria competência tributária, mediante demonstração da existência dos respectivos *estabelecimentos prestadores* localizados no seu território – meios que, naturalmente, estariam ao seu dispor –, sem o que não se pode validar arbitramento com base nos serviços por elas prestados.

As mesmas ordens de fundamentos infirmam os arbitramentos relacionados aos serviços de consultoria.

OS [PSEUDO] SERVIÇOS DE CONSULTORIA I
Tesc
E A INEXISTÊNCIA DE SERVIÇO

Eis a nota, emitida por Tesc Sistemas de Controle Ltda., considerada pela

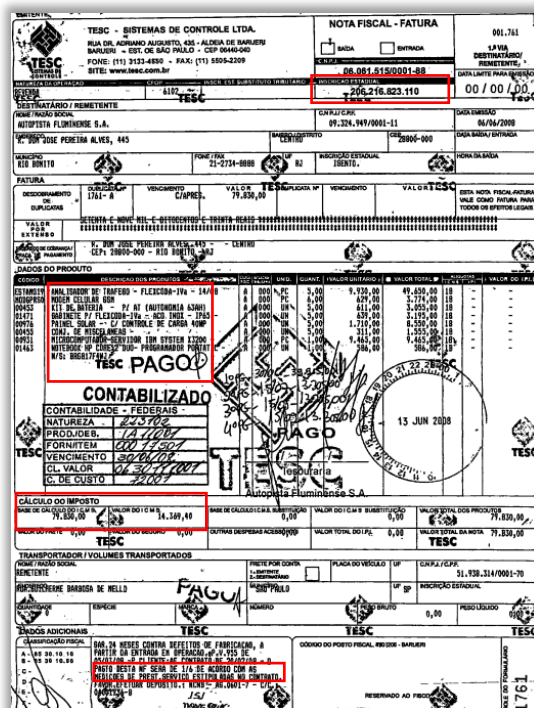
² <https://riodejaneiro.totvs.com/>

³ <https://empresas.serasaexperian.com.br/consulta-gratis/PAIOM-PLANEJAMENTO-E-ASSESSORIA-EM-INFORMATICA-ORGANIZACOES-E-METODOS-LTDA-00802259000156>

fiscalização (fls. 66 eJUD / fls. 66 físicos):

2.d TESC-SISTEMAS DE CONTROLE LTDA nº nº R\$ 1761 R\$ 13.305,00(treze mil e trezentos e cinco reais) e

Confira-se, agora, o teor da nota, com objeto de *fornecimento de mercadorias* (fls. 161 eJUD / fls. 161 físicos):



Porque sujeita a operação à tributação estadual pelo ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) – como inclusive consta da nota –, surge nítido o descabimento do arbitramento municipal que a leve em consideração.

OS SERVIÇOS DE CONSULTORIA II
Comap
E O ESTABELECIMENTO PRESTADOR
SITUADO ALHURES

Eis a nota, emitida por Comap Consultoria e Marketing Planejamento e Representação Ltda., considerada pela fiscalização (fls. 66 eJUD / fls. 66 físicos):

2.a COMAP CONSULTORIA E MARKETING PLAN E REPRESENTAÇÃO nº nº R\$ 60 R\$ 6.444,60(seis mil quatrocentos e quarenta e quatro reais e sessenta centavos);



Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Quinta Câmara de Direito Público
(Antiga 16ª Câmara Cível)



Confira-se, agora, o teor da nota, bem como a referência ao estabelecimento prestador (fls. 105 eJUD / fls. 105 físicos):

Sem demonstração do estabelecimento prestador (n/t do art. 4º, LC n.º 116/03) localizado em Rio Bonito, descabe, *in casu*, a tributação do serviço prestado por pessoa jurídica paulistana; por conseguinte, não colhe o arbitramento que o considera.

OS SERVIÇOS DE CONSULTORIA III
Pullin & Silveira
E O ESTABELECIMENTO PRESTADOR
SITUADO ALHURES

O mesmo ocorre com Pullin & Silveira Consultores Associados Ltda. Eis a nota considerada pela fiscalização (fls. 66 eJUD / fls. 66 físicos):

2.b PAULIN E SILVEIRA CONSULTORIA ASSESSORIA LTDA nº nº R\$ 44.202,20(quarenta e quatro mil duzentos e dois reais e vinte centavos);

Confira-se, agora, o teor da nota, bem como a referência ao estabelecimento prestador (fls. 134 eJUD / fls. 134 físicos):





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Quinta Câmara de Direito Público
(Antiga 16ª Câmara Cível)



Novamente, sem *demonstração* do estabelecimento prestador (n/t do art. 4º, LC n.º 116/03) localizado em Rio Bonito, descabe, *in casu*, a tributação do serviço prestado por pessoa jurídica *paulistana*; por conseguinte, não colhe o arbitramento que o considera.

OS SERVIÇOS DE CONSULTORIA IV
Andreoli
E O ESTABELECIMENTO PRESTADOR
SITUADO ALHURES

Mais uma vez, a Fiscalização exigiu tributo de outro ente federativo. Eis a nota, emitida por Andreoli Manning Selvage & Lee Ltda., considerada pela fiscalização (fls. 66 eJUD / fls. 66 físicos);

2.ª ANDREOLI MANNING SELVAGE & LEE LTDA nº nº 1152 R\$ 20.647,00(vinte mil seiscentos e quarenta e sete reais).

Confira-se, agora, o teor da nota, bem como a referência ao estabelecimento prestador (fls. 98 eJUD / fls. 98 físicos):

PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO		Número da Nota	
SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS		00001152	
NOTA FISCAL ELETRÔNICA DE SERVIÇOS - NF-e		Data e Hora de Emissão	
RPS nº 1152, emitida em 10/06/2008		10/06/2008 12:03:39	
		Código de Verificação	
		XS3E-CUXC	
PRESTADOR DE SERVIÇOS			
CNPJ: 11.909.774/0001-88		Inscrição Municipal: 2.199.329-7	
Nome/Razão Social: ANDREOLI MANNING SELVAGE & LEE LTDA			
Endereço: R FUNCHAL 00418, 4 ANOAR - CONJ 401 - VILA OLÍMPIA - CEP: 04551-060			
Município: São Paulo		UF: SP	
TOMADOR DE SERVIÇOS			
Nome/Razão Social: AUTOPISTA FLUMINENSE S/A		Inscrição Municipal: ---	
CNPJ: 08.324.948/0001-11			
Endereço: Rua DOM JOSE PEREIRA ALVES 445 - CENTRO - CEP: 28000-000			
Município: Rio Bonito		UF: RJ	
		E-mail: sergio.campos@autopistafuminese.com.br	
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS			
Prestação de Serviço de Comunicação corporativa - Junho / 2008			
IRRF (1,5%) R\$ 330,00			
PCC (4,65%) R\$ 1023,00			
VENCIMENTO 10/07/2008			
CONTABILIDADE FLUMINENSE			
NATUREZA: 240.159			
PROD./DEB.: 513/001			
FORM./ITEM: 0000.001			
VENCIMENTO: 10/07/2008			
CL. VALOR: 10000000			
C. CUSTO: 11.000			
VALOR TOTAL DA NOTA = R\$ 22.000,00			
Código de Serviço			
03115 - Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista.			
Valor Total das Deduções (R\$)	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Valor do ISS (R\$)
0,00	22.000,00	6,00%	1.100,00
Crédito p/ Abatimento do IPTU			
0,00			
OUTRAS INFORMAÇÕES			
- Esta NF-e foi emitida com respaldo na Lei nº 14.097/2005 e no Decreto nº 47.350/2006			
- Esta NF-e não gera crédito pois o Tomador de Serviço está localizado fora do município de São Paulo.			
- Esta NF-e substitui a RPS nº 1152, emitida em 10/06/2008.			
- Data de vencimento do ISS desta NF-e: 10/07/2008			

Sem *demonstração* do estabelecimento prestador (n/t do art. 4º, LC n.º 116/03) localizado em Rio Bonito, descabe, *in casu*, a tributação do serviço prestado por pessoa jurídica *paulistana*; por conseguinte, não colhe o arbitramento que o considera.

OS SERVIÇOS DE CONSULTORIA V
AGBR
SEM ESTABELECIMENTO PRESTADOR



EM RIO BONITO

Eis a nota, emitida por AGBR Consultoria e Treinamento Ltda., considerada pela fiscalização (fls. 65 eJUD / fls. 65 físicos):

2.c AGBR CONSULTORIA E TREINAMENTO LTDA nf nº R\$ 17.719,43(dezessete mil setecentos e dezenove reais e quarenta e três centavos);

Com relação a tal prestadora de serviço, não há nos autos dados mais detalhados a respeito da localização do estabelecimento prestador.

Nada obstante, para além de o sítio eletrônico da Serasa Experian indicar a antiga sede da AGBR no Município de Saquarema⁴, é certo, mais uma vez, que ao ente público caberia comprovar sua própria competência tributária, mediante demonstração da existência de *estabelecimento prestador* localizado no seu território, sem o que não se pode validar o arbitramento com base nos serviços por ela prestados.

De mais a mais e como já assinalado linhas acima, ainda que o ente fosse realmente competente para exigir o ISS sobre os serviços prestados pelos diversos fornecedores, o arbitramento não seria o método adequado a esse fim, afinal, como exposto no laudo pericial, notas houve registradas no Livro Razão (fls. 695):

EMPRESA	NF	EMIÇÃO	VALOR	PGTO	RETENÇÕES	SERVIÇOS	LOCAL DOS SERVIÇOS
AGBR - CONSULTORIA E TREINAMENTO	000133	01/08/2008	2.203,14	20/08/2008	R	RECRUTAM. SEL. PESSOAL	NÃO INFORMADO
	000158	19/08/2008	17.719,43	12/09/2008	IR/CSLL/PIIS/COFINS	RECRUTAM. SEL. PESSOAL	NÃO INFORMADO
	000159	19/08/2008	1.045,30	12/09/2008	NÃO DESTACADO	TRINAMENTO DE PESSOAL	NÃO INFORMADO
	000274	13/04/2009	3.319,18	04/05/2009	IR/CSLL/PIIS/COFINS	RECRUTAM. SEL. PESSOAL	NÃO INFORMADO
	000274	13/04/2009	2.601,42	04/05/2009	IR/CSLL/PIIS/COFINS	RECRUTAM. SEL. PESSOAL	NÃO INFORMADO
	000312	22/07/2009	989,26	14/08/2009	R	RECURSOS HUMANOS	NÃO INFORMADO

A INEXISTÊNCIA DE CAUSA DE PEDIR QUANTO AOS SERVIÇOS DE ENGENHARIA E CONGÊNERES

Com relação aos serviços de engenharia e congêneres, não há acolher o pedido, em razão da observância da já supramencionada *adstrição*, afinal, a tese de que deveriam ser *abatidas as despesas com materiais* é, nos autos, *tardia*, mesmo porque na inicial a autora claramente destacou o acolhimento de sua defesa pelo Secretário de Fazenda (fls. 24 eJUD / fls. 24 físicos):

Inicial

⁴ <https://empresas.serasaexperian.com.br/consulta-gratis/AGBR-CONSULTORIA-E-TREINAMENTO-LTDA-09001845000176>

IV — SERVICOS RELATIVOS À ENGENHARIA E CONGÊNERES

Este item de nossa defesa foi deferido pelo I. Secretário de Fazenda em face da comprovação anexada à defesa protocolada.

Mais não disse.

Por isso, isto é, por falta de causa de pedir subjacente, não se pode, agora, debatê-lo; a rigor, tampouco dos fatos narrados nesse ponto decorre logicamente a conclusão:

CPC

Art. 330.

§ 1º. Considera-se inepta a petição inicial quando:

I – lhe faltar pedido ou causa de pedir;

[...]

III – da narração dos fatos não decorrer logicamente a conclusão;

**OMISSÃO
DE RECEITAS DE PEDÁGIO**

Com relação à omissão parcial das receitas de pedágio atestada pela Fiscalização, não houve demonstração efetiva de qualquer ilegalidade, seja mediante documentação, seja mediante prova pericial, de modo que não se vulnera a autuação nesse aspecto.

Alegou a autora na inicial (fls. 25 eJUD | fls. 25 originários):

Inicial

VI- RECEITAS DE PEDÁGIO

Em seu relatório, a I. Fiscal afirma haver discordância entre as escriturações do sistema GISSONLINE e a escrituração contábil da empresa no tocante as receitas de pedágio auferidas.

Estas diferenças não procedem e para comprovar a correta apuração e o devido recolhimento dos impostos incidentes sobre estas receitas, encaminhamos em anexo relatório gerado pelo sistema de controle de arrecadação de pedágio, a página do balancete contábil onde é evidenciada a contabilização correta do valor apurado pelo sistema de controle de arrecadação de pedágio, a o planilha de cálculo do valor devido ao Município de Rio Bonito, através da aplicação da proporcionalidade do trecho de rodovia que o corta em relação ao total do trecho concedido, e por último, a guia de recolhimento efetivamente paga, gerada através do sistema GISSONLINE.

Os valores informados nestes relatórios diferem do exposto pela I. Fiscal em seu relatório que se referem apenas à parte do posto recolhido. Nos relatórios que anexamos a nossa defesa é possível comprovar que os recolhimentos são bem maiores do que o exposto pela I. Fiscal.

Quanto aos valores de receita levantados pela fiscal são incoerentes e inexistentes face a isto, entendemos que só pode ter ocorrido confusão por parte dela que, duplicando valores ou somando valores contabilizados, nas contas contábeis de apuração de resultado, referente as receitas com valores contabilizados nas contas patrimoniais de contas a receber. Ora, toda apuração e contabilização das receitas é realizada com base no princípio contábil da Competência, ou seja, no momento de ocorrência do fato gerador, que nesse caso é a passagem do veículo pela praça de pedágio sem necessariamente ocorrer o seu efetivo recebimento em caixa. E como existe uma forma de cobrança de pedágio eletrônica através da qual o dinheiro referente às passagens de veículos que se utilizam desse meio é repassado à empresa em data posterior através da empresa que administra esse tipo de cobrança, é necessário que se faça o registro contábil da passagem do veículo tendo como conta principal a conta de receita e como contrapartida uma conta de contas a receber, na qual será posteriormente baixado o valor a receber quando do seu efetivo recebimento em caixa. É um erro grosseiro se houve tal tipo de confusão por parte da I. Fiscal.

Portanto, mais uma vez afirmamos, entendermos ser a documentação anexada à defesa suficiente para comprovar a correta escrituração, cálculo e recolhimento do imposto devido aos cofres públicos deste Município.

Ora, a Fiscalização havia explicitado as razões pelas quais identificou recolhimento a menor – a propósito, perceba-se que, nessa hipótese, a autora é a própria contribuinte, não responsável (fls. 69-70 eJUD / fls. 69-70 físicos):

Relatório da Fiscalização

Os recolhimentos referentes às receitas das praças dos pedágios encontram-se em discordâncias, com os que vêm sendo escriturados no sistema Gissonline, sendo assim, este Setor de Fiscalização está lançando os valores encontrados nos Livros Diário no ano de 2009 nos meses 02 a 05/2009 e os atualizará. No mês de fevereiro/2009 a Empresa fez um recolhimento a maior no valor de R\$ 3.694,75 (três mil seiscentos e noventa e quatro reais e setenta e cinco centavos), que atualizado até a presente data perfaz o valor de R\$ 5.431,28 (cinco mil quatrocentos e trinta e um reais e vinte e oito centavos) em que serão abatidos do débito final R\$ 101.048,31 (cento e um mil quarenta e oito reais e trinta e um centavos). Diante disso, ficou um saldo devedor de R\$ 95.617,03 (noventa e cinco mil seiscentos e dezessete reais e três centavos), já atualizados, conforme o anexo 6.

Sem comprovação técnica do contrário, não se pode desconstituir esse aspecto da autuação.

O EPÍLOGO

Bem se viu que as especificidades legais em torno do tema revelam que as conclusões periciais, a rigor, não poderiam mesmo ser irrestritamente acolhidas, afinal, no laudo assentou-se “*que o Município de Rio Bonito é o local da prestação dos mencionados*

serviços, tendo em vista não ter sido evidenciado à prestação em outros municípios, por conseguinte, de sua competência territorial, que a autora é o sujeito passivo nas relações tributárias em questão e que os valores a título de ISSQN cobrados pelo Município estão em consonância com a Legislação de Regência da matéria analisada” (fls. 713). No entanto, essas constatações contiveram falhas de premissa, qual pormenorizado.

Em conclusão, deve apenas o auto de infração n.º 703 ser parcialmente desconstituído, sem que isso, aliás, comprometa a higidez estrutural da exação no que sobejar às glosas, conforme a inteligência do entendimento segundo o qual “*a alteração do valor constante da CDA em decorrência da configuração do excesso de execução não macula a liquidez nem a exigibilidade do referido título executivo, contanto que a quantia devida possa ser aferida por meros cálculos aritméticos, hipótese em que o valor excessivo deve ser decotado do débito cobrado, sem a necessidade de retificação ou substituição da certidão*” (AgInt nos EREsp 1.878.663/RJ, Rel. Min. Og Fernandes, Primeira Seção, DJe 16/9/2021).

Confira-se, ainda, pertinente tese firmada no âmbito dos recursos repetitivos:

Tese do Tema n.º 249 (REsp 1.115.501/SP). O prosseguimento da execução fiscal (pelo valor remanescente daquele constante do lançamento tributário ou do ato de formalização do contribuinte fundado em legislação posteriormente declarada inconstitucional em sede de controle difuso) revela-se forçoso em face da suficiência da liquidação do título executivo, consubstanciado na sentença proferida nos embargos à execução, que reconheceu o excesso cobrado pelo Fisco, sobressaindo a higidez do ato de constituição do crédito tributário, o que, *a fortiori*, dispensa a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).

Essa noção, originalmente aplicável a títulos executivos, também se pode aplicar, *mutatis mutandis*, ao caso dos autos, uma vez que ao arbitramento realizado pelo ente público bastará remover todos os elementos dele componentes que aqui se declararam ilícitos.

A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA

Em sua inicial, narrando que “*no dia 15 de setembro de 2013, venceu boleto de pagamento no valor de R\$ 1.384.507,38*” (fls. 6 eJUD / fls. 6 físicos), a autora pediu fosse anulado “*o suposto débito relativo ao processo administrativo n.º 5696*” (fls. 31 eJUD / fls. 31 físicos).

Na verdade, foram *dois* os boletos emitidos após a conclusão do processo administrativo n.º 5696 (fls. 57 eJUD / fls. 57 físicos):



Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Quinta Câmara de Direito Público
(Antiga 16ª Câmara Cível)



Local de Pagamento	Parcela	Vencimento
PAGAVEL, PREFERENCIALMENTE NAS CASAS LOTERICAS E AGENCIAS DA CAIXA ECONOMICA FEDERAL	1	15/09/2013
Cedente: PREFEITURA MUNICIPAL DE RIO BONITO CNPJ: 28.741.072/0001-09 Agência / Código Cedente: 0769089488-5		
Data do Documento: 15/08/2013 Nº Documento: 3967 Espécie doc: OU Aceite: N Data do Processamento: 15/08/2013 Nosso Número: 24999000003327575-2		
Uso do Banco: Carteira: SR Espécie Moeda: R\$ Quantidade de Moeda: Valor de Moeda: 27.563,90		
Instruções: Texto de Responsabilidade de Cedente: NÃO RECEBER APÓS O VENCIMENTO		
Juros: 1% ao mês. 27.563,90		
Multa: 4% até 30 dias; 8% de 31 a 60 dias; 12% de 61 a 90 dias; 16% de 91 a 120 dias; 20% acima de 120 dias. 0,00		
VALOR DEVIDO APÓS DECISÃO FINAL PROC. 8886/2010 AUTO nº702/11 0,00		
OUTROS DEDUÇÕES 0,00		
Mora / Multa 13.320,67		
OUTROS ACRÉSCIMOS 0,00		
Valor Cobrado 40.784,57		

Local de Pagamento	Parcela	Vencimento
PAGAVEL, PREFERENCIALMENTE NAS CASAS LOTERICAS E AGENCIAS DA CAIXA ECONOMICA FEDERAL	1	15/09/2013
Cedente: PREFEITURA MUNICIPAL DE RIO BONITO CNPJ: 28.741.072/0001-09 Agência / Código Cedente: 0769089488-5		
Data do Documento: 15/08/2013 Nº Documento: 3967 Espécie doc: OU Aceite: N Data do Processamento: 15/08/2013 Nosso Número: 24999000003327575-2		
Uso do Banco: Carteira: SR Espécie Moeda: R\$ Quantidade de Moeda: Valor de Moeda: 925.477,86		
Instruções: Texto de Responsabilidade de Cedente: NÃO RECEBER APÓS O VENCIMENTO		
Juros: 1% ao mês. 925.477,86		
Multa: 4% até 30 dias; 8% de 31 a 60 dias; 12% de 61 a 90 dias; 16% de 91 a 120 dias; 20% acima de 120 dias. 0,00		
VALOR DEVIDO APÓS DECISÃO FINAL PROC. 8886/2010 AUTO nº702/11 0,00		
OUTROS DEDUÇÕES 0,00		
Mora / Multa 449.029,42		
OUTROS ACRÉSCIMOS 0,00		
Valor Cobrado 1.384.507,28		

AUTOPISTA FLUMINENSE S/A
Avenida SÃO GONÇALO, 100 BOA VISTA 24466-315 SÃO GONÇALO RJ

Ou seja, ao pedir a anulação do “débito relativo ao processo administrativo n.º 5696” a autora impugnou, na verdade, o *quantum* histórico de R\$ 1.425.301,95; considerando-se, por parâmetro, o mapa de débitos constante do relatório da fiscalização, tem-se que a sucumbência das partes aproximou-se dos 50%, pelo que essa deve ser a razão de repartição dos respectivos ônus para cada qual, afinal, a autora logrou, em razão de irregularidades do arbitramento tributário oficial, desconstituir históricos R\$ 736.700,00 do débito total, estes, correspondentes a prestações de serviços de *informática*, de *fornecimento de mão de obra* e de *consultoria* (fls. 451-452 eJUD):

Origem do Débito	Tipo	Débito Atualizado	Débito Atualizado em UFIR	Observações
Receitas de Pedágio	ISS em aberto	R\$ 95.617,03	45.482,1053	> Fonte: Diário Geral 2009 da Concessionária;
Receitas Informáticas	Retenção ISS em aberto	R\$ 44.100,00	20.798,9435	> Fonte: Livros Diário dos anos de 2008 e 2009
Fornecimento de Mão de Obra	Retenção ISS em aberto	R\$ 251.600,00	118.662,4534	> Fonte: Livros Diário dos anos de 2008 e 2009
Retenções sobre Consultoria	Retenção ISS em aberto	R\$ 441.000,00	207.989,4355	> Fonte: Livros Diário dos anos de 2008 e 2009
Diferença na Conta Corrente do sistema Gisonline	C/C	R\$ 102.372,24	48.281,9607	Sistema Gisonline
Serviços relativos a Engenharia e Congêneres	Retenção ISS em aberto	R\$ 642.550,41	303.046,9303	> Fonte: Livros Diário dos anos de 2008 e 2009

Fornecimento de Mão de Obra	Retenção ISS em aberto	R\$ 251.600,00	118.662,4534	> Fonte: Livros Diário dos anos de 2008 e 2009
Retenções sobre Consultoria	Retenção ISS em aberto	R\$ 441.000,00	207.989,4355	> Fonte: Livros Diário dos anos de 2008 e 2009
Diferença na Conta Corrente do sistema Gisonline	C/C	R\$ 102.372,24	48.281,9607	Sistema Gisonline
Serviços relativos a Engenharia e Congêneres	Retenção ISS em aberto	R\$ 642.550,41	303.046,9303	> Fonte: Livros Diário dos anos de 2008 e 2009
Auto de Infração	A vencer	R\$ 26.315,90	13.000,0000	> Auto de Infração 702/2011 Conteúdo do auto segue abaixo
Total		R\$ 1.603.555,58	757.261,8287	

A solução harmoniza a base de cálculo dos honorários com o efetivo proveito econômico obtido por cada qual, nos termos em que orienta a lei processual, pois que, “se cada litigante for, em parte, vencedor e vencido, serão proporcionalmente distribuídas entre eles as despesas” (art. 86, *caput*, CPC); basta que se considere a *metade* desse valor total controvertido para incidirem os percentuais de honorários advocatícios.

A mesma proporção incide sobre as despesas processuais: embora o município seja isento do pagamento das custas em sentido estrito (art. 17, IX, Lei nº 3.350/99), é devido o reembolso daquilo que foi adiantado pela parte autora, parcialmente vitoriosa na demanda, afinal, “a isenção prevista neste artigo não dispensa as pessoas de direito público interno, quando vencidas, de reembolsarem a parte vencedora das custas e demais despesas que efetivamente tiverem suportado” (art. 17, § 1º, Lei n.º 3.350/99) e “a sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as despesas que antecipou” (art. 82, § 2º, CPC).



O DISPOSITIVO

À vista do exposto, dá-se parcial provimento ao recurso para, julgando parcialmente procedente o pedido:

- i) declarar a nulidade parcial do auto de infração n.º 703/11 no que concerne aos arbitramentos realizados atinentes aos serviços de *informática, consultoria e fornecimento de mão de obra* (com base nas relações negociais havidas entre a autora e Forte São Mateus Serviços Gerais Ltda.; Favale Associados Engenharia e Arquitetura Ltda.; M & M Gestão Empresarial Ltda.; Gelre Trabalho Temporário S.A.; Masistel Manutenção em Sistemas de Telefonia Ltda. ME; Sathya Informática de Rio Bonito Ltda.-ME; Temporal Tecnologia em Automação Comercial e Industrial Ltda.; Totvs S.A.; Paiom Planejamento e Assessoria em Informática; Tesc Sistemas de Controle Ltda.; Comap Consultoria e Marketing Planejamento e Representação Ltda.; Pullin & Silveira Consultores Associados Ltda.; Andreoli Manning Selvage & Lee Ltda.; e AGBR Consultoria e Treinamento Ltda.); e
- ii) Condenar as partes:
 - a. ao pagamento de honorários advocatícios, no menor percentual de cada uma das faixas progressivas (cf. art. 85, §§ 3º e 5º, CPC), incidentes sobre *metade* do valor de R\$ 1.425.301,95, devidamente atualizado; e
 - b. ao rateio, à metade, das despesas processuais.

Rio de Janeiro, *na data do julgamento*.

MAURO DICKSTEIN
Desembargador Relator

GP